وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المركز الجامعي د. يحي فارس بـالمديـــة

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

عنوان المذكرة :

دراسة التغيرات التي طرأت على النظام المحاسبي الجزائري

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس في قسم: عـلوم تـجاريـــة

تخصـــص : مـحـــاسبة

من إعداد الطالبتين:

- بن قيـار خديجـــة
- رحـــال أمـــال

تحت إشراف الأستاذ :

- حـكيـم شـبوطي

السنة الجامعية : 2008/2007

كلمة شكر وتقدير

الحمد والثناء والشكر العلي القدير على نعمه الظاهرة والباطنة وتوفيقنا لإنجاز هذا العمل.

اعترافا بالفضل وتقديرا للجميل، لا يسعنا بعد انتهائنا من إعداد هذا البحث إلا أن نتوجه بجزيل شكرنا وامتناننا إلى:

الأستاذ شبوطي حكيم لقبوله الإشراف على هذا العمل، وتوجيهاته القيمة وتساؤله المستمر عن هذا البحث.

الأستاذ شبايكي سعدان والأستاذ سعداوي موسى على المساعدات والتوجيه.

كما نتوجه بخالص شكرنا وتقديرنا إلى كل من ساعد من قريب أو من بعيد على إنجاز هذا العمل، وأخص بالذكر السادة

بلهادي محمد، زرواطي محمد

وإلى كل من لم يبخل علينا بنصائحه وإرشاداته وتوجيهاته من أجل إتمام هذا العمل

والحمد لله الذي تمت بنعمته الصالحات

خديجة، أمال

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	وظائف المحاسبة	14
02	مراحل الدورة المحاسبية المتمثلة في العمل اليومي	25
03	النظام المركزي او نظام اليوميات المساعدة	26
04	الميزان المربع	29
05	الشكل العام للطريقة المركزية	30
06	عملية تسجيل شراء البضائع	70
07	مكونات القوائم المالية	151

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	إحدى صفحات اليومية	22
02	إحدى صفحات دفتر الأستاذ	24
03	ميزان المراجعة	24
04	الشكل العام لليومية المساعدة	27
05	اليوميات المساعدة لدى المؤسسة والحسابات الوسيطة التي تربط بينها	28
06	معايير المحاسبة الدولية (IAS)	35
07	معايير الإبلاغ المالي الدولية(IFRS)	45
08	المقارنة بين القوائم المالية حسب النظام الحالي pcn والنظام الجديد IAS/IFRS	168
09	الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني نحو النظام المحاسبي المالي	170

الفهرس

مقدمة عامة **أ،ب،ج،د**

الفصل الأول: المحاسبة، النظام المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية

مقدمة الفصل **02**

المبحث الأول:عموميات حول المحاسبة **03**

المطلب الأول: ماهية المحاسبة 03

المطلب الثاني:المبادئ المحاسبية 08

المطلب الثالث: أنواع المحاسبة ووظائفها 11

المطلب الرابع: أهمية وأهداف المحاسبة 15

المبحث الثاني: ماهية النظام المحاسبي **17**

المطلب الأول : تعريف النظام 17

المطلب الثاني: عناصر النظام المحاسبي 18

المطلب الثالث: أنواع النظام المحاسبي 21

المبحث الثالث: معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي **31**

المطلب الأول: معايير المحاسبة الدولية "IAS " **31**

المطلب الثاني: معايير الإبلاغ المالي الدولية "IFRS" **45**

خلاصة الفصل **49**

الفصل الثاني: دراسة المخطط المحاسبي الوطني

مقدمة الفصل **51**

المبحث الأول: الإطار النظري للمخطط المحاسبي الوطني **52**

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المخطط المحاسبي الوطني 52

المطلب الثاني: أصناف حسابات المخطط المحاسبي الوطني 55

المطلب الثالث: مزايا وعيوب المخطط 59

المبحث الثاني:سير حسابات الميزانية **64**

المطلب الأول: حسابات الموجودات 64

المطلب الثاني: حسابات المطاليب 78

المبحث الثالث:سير حسابات التسيير والنتائج **87**

المطلب الأول: حسابات التكاليف 87

المطلب الثاني: حسابات الإيرادات 94

المطلب الثالث: حسابات النتائج 96

خلاصة الفصل **99**

الفصل الثالث: دراسة مشروع النظام المحاسبي المالي

مقدمة الفصل **101**

المبحث الأول: تقديم المشروع **102**

المطلب الأول: لمحة عن المشروع 102

المطلب الثاني:قواعد التقييم 105

المبحث الثاني: سير الحسابات **113**

المطلب الأول:سير حسابات الميزانية 113

المطلب الثاني:سير حسابات التسيير 140

خلاصة الفصل **146**

الفصل الرابع: دراسة التغيرات التي طرأت على القوائم المالية والحسابات

مقدمة الفصل **148**

المبحث الأول: دراسة القوائم المالية **149**

المطلب الأول: عموميات حول القوائم المالية 149

المطلب الثاني: تقديم القوائم المالية 158

المبحث الثاني: التغيرات الحاصلة في القوائم المالية **164**

المطلب الاول:التغيرات الواردة في الميزانية 165

المطلب الثاني :التغيرات الواردة في جدول حسابات النتائج 166

المطلب الثالث:التغيرات الواردة في جدول تغيرات الأموال الخاصة 167

المبحث الثاني:التغيرات الحاصلة في الحسابات **170**

المطلب الاول: التحول من المخطط المحاسبي الوطني الى النظام المحاسبي المالي الجديد 170

المطلب الثاني: الاختلافات بين المخطط المحاسبي الجديد والمعايير الدولية 186

خلاصة الفصل 187

خاتمة عامة **188**

المقدمة العامة

المقدمة العامة

تستجيب المحاسبة لإحتياجات مختلفة وغير متجانسة من المعلومات المحاسبية لأطراف مختلفة سواء كانت داخلية أو خارجية تطورت عبر الزمن في تعايش مذهل مع التحولات الإقتصادية المتلاحقة، فقد أصبحت في الوقت الحاضر تمس مختلف جوانب الحياة العملية بهدف إشباع الإحتياجات المتزايدة لجميع الأطراف المتعاملين مع الوحدة الاقتصادية، فقد أدى هذا التطور في مطلع القرن ال20 إلى ظهور مجموعة مختلفة من الأنظمة المتكاملة من بينها النظام المحاسبي الذي يعتبر العمود الفقري لها معتمدا على مجموعة من المفاهيم والمبادئ تستخدم كإطار يتم الرجوع إليه من طرف رجال الأعمال من أجل تحقيق الأهداف.

إلا أن إختلاف المحتوى في التطبيقات والأوليات في الأنظمة المحاسبية من دولة إلى أخرى، وأمام تنامي وشمولية أنشطة التجارة والإستثمار والتبادل التجاري بين مختلف الدول، بدأت الجهود تنصب على وضع أسس وقواعد لمهنة المحاسبة، نتج عنها ما يعرف بالمعايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي التي تهدف إلى توحيد المبادئ المحاسبية على المستوى الدولي، من أجل توفير قاعدة واحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف الشركات في العالم، وفي هذا الإطار جاءت محاولات عديدة لدول ذات أنظمة محاسبية مختلفة تتبنى من خلالها فكرة تكييف أنظمتها المحاسبية مع المعايير المحاسبة الدولية من بينها الجزائر التي تسعى إلى تغيير في المخطط المحاسبي الذي تم إعداده في الأصل للإجابة عن الأهداف المحلية المسطرة بإتباع طريقة محكمة وإعطائها صبغة وطنية لتوحيد محاسبة مختلف المؤسسات، وهو عبارة عن مخطط محاسبي يتمتع بقدرة إعلامية من الضروري لأي عون إقتصادي ومالي فهم محتواها بهدف المعرفة الملمة بالمبادئ العملية لهذا المخطط، غير أن هذا الأخير يشمل على عدة نقائص بسبب التوجه الإقتصادي الجديد في الجزائر، الأمر الذي أدى إلى إعادة هيكلة هذا المخطط بهدف تدارك هذه النقائص.

من خلال ما سابق يتبادر إلى أذهاننا الإشكالية التالية:

ماهي التغيرات التي طرأت على النظام المحاسبي الجزائري؟

ومن أجل الإلمام بمختلف جوانب الموضوع توصلنا إلى التساؤلات الفرعية التالية:

- ماذا نقصد بكل من المحاسبة، النظام المحاسبي ومعايير محاسبة ومعايير الإبلاغ المالي الدوليين؟
- ماهو الإطار النظري والفني للمخطط المحاسبي؟

- هل المخطط المحاسبي يستجيب لمتطلبات الإقتصاد بصفة عامة والأنظمة المحاسبية الدولية بصفة خاصة؟
- فيما يتمثل مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر؟

الفرضيات:

كإجابة على التساؤلات السابقة نعتمد على الفرضيات التالية:

- المحاسبة هي تقنية من التقنيات التي تستخدمها المؤسسة من أجل ترجمة مختلف العمليات إلى قوائم مالية تفيد متخذي القرار.
- المخطط المحاسبي لم يعد يلبي الكثير من إحتياجات الأعوان الإقتصاديين في إطار التوجه الإقتصادي الجديد في الجزائر.
- النظام المحاسبي المالي الجديد يحقق أهداف إقتصادية غير أن المخطط المحاسبي يحقق أهداف جبائية فقط.

المنهج المستخدم:

رغبة في بلوغ تطلعات الدراسة، تمت الإستعانة بالمناهج التالية:

المنهج التحليلي والوصفي في جانبه النظري والتطبيقي، فالمنهج الوصفي فيما يتعلق بالمفاهيم العامة التي شكلت مدخلا للدراسة، إضافة إلى المنهج التاريخي للوصول إلى معلومات للتسلسل الزمني لبروز المعايير المحاسبية، أما المنهج التحليلي فاعتمدنا عليه في الفصل الثاني والثالث كدراسة تطبيقية على المخطط المحاسبي كذلك إستخدام منهج الجدلي للمقارنة بين القوائم المالية والحسابات في الفصل الرابع.

دوافع اختيار الموضوع:

تتجلى مبررات إختيارنا لهذا الموضوع في:

دوافع ذاتية تتمثل في:

- الرغبة الشخصية في دراسة المواضيع الجديدة.
- إختيار الموضوع للإستفادة مستقبلا وخاصتا في الحياة المهنية.

دوافع موضوعية تتمثل في:

- مدى تلائمه مع تخصصنا (المحاسبة).
- الإصلاحات المحاسبية التي تباشرها الدولة على النظام المحاسبي.
- إنعدام البحوث حول المخطط المحاسبي الوطني في المكتبة.
- التطرق إلى هذا الموضوع بغية فتح مجال البحث أمام المهتمين به مستقبلا.

أهمية الموضوع:

تتمثل أهمية القيام بهذا البحث في إبراز أهمية المحاسبة في جميع الميادين تزامنا مع التحولات الإقتصادية التي يعرفها إقتصاد الجزائر للإنضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، إضافة إلى أهمية المخطط المحاسبي الوطني وتاثيره على المحاسبة العامة والتسجيل المحاسبي، وإظهار مدى توافق التطبيقات المحاسبية على الصعيد الدولي.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى تحديد أبعاد مشكلة التنوع في الممارسات وإنعكاسها على وضعية المعلومات التي توفرها البيانات المحاسبية، كما تهدف أيضا إلى إظهار أهم نقائص المخطط المحاسبي الوطني وإبراز التعديلات التي طرأت عليه، ومحاولة إثراء الموضوع بمعلومات تفيد القارئ من خلال إبراز أهمية المحاسبة والنظام المحاسبي والمعايير المحاسبة الدولية.

صعوبات البحث:

كل بحث بطبيعة الحال هو عرضة لجملة من الصعوبات المختلفة نذكر من بينها:

- قلة المراجع باللغة العربية الخاصة بموضوعنا.
- صعوبة إيجاد مرادفات عربية للكثير من المصطلحات التقنية.
- صعوبة وضع خطة متوازنة لأهمية بعض العناصر ولنقص الدراسة حولها في برامج الجامعة.
- موضوع شائك وجديد يتطلب الكثير من الوقت.

منهجية البحث:

تم تقسييم هذا البحث إلى أربعة فصول كالتالي:

تم التطرق في الفصل الأول إلى ماهية كل من المحاسبة والنظام المحاسبي ومعايير المحاسبة ومعايير الإبلاغ المالي الدوليين، أما الفصل الثاني فقد تم دراسة المخطط المحاسبي الوطني وذلك بالتركيز على أهم نقائصه وكيفية سير الحسابات، وفي الفصل الثالث تناولنا لمحة عن مشروع النظام المحاسبي المالي في جانب الحسابات وطريقة سيرها؛ أما الفصل الرابع الذي خصصناه إلى دراسة القوائم المالية ومقارنتها في كلا النظامين اضافة الى مقارنة الحسابات .

الفصل الأول:

المحاسبة، النظام المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية

مقدمة الفصل

لقد ظهرت المحاسبة كوسيلة لمعالجة وتنظيم المعلومات الماليـة والاقتـصادية ومواكبـة التطـور الاقتصادي والاجتماعي حيث كانت متطلبات الحياة الاقتصادية والاجتماعيـة هـي المحـرك الأول لمناقشة ووضع إطار نظري لأهداف ومبادئ العمل المحاسبي حتى يتلاءم مع الواقع الاقتصادي.

ويمكن الوصول إلى هذه الأهداف بالإعتماد على نظام محاسبي فعال من شأنه إيجاد حلول ناجحة للمشاكل التي تعاني منها المنشأة سواءا من الناحية التنظيمية أو المالية. ومن هنا تبرز ضرورة وجـود نظام محاسبي داخل المنشأة للتأكد من فعالية وتدارك الانحرافات باتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة في الوقت المناسب.

وتجاوبا مع التوسع والتطور والتبادل التجاري بين مختلف دول العالم، انطلقت بعـض الجهـود والمحاولات لوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة الدولية أدت تدريجيا إلى نشوء ما يعرف بالمعايير المحاسبية الدولية التي تهدف إلى توحيد المبادئ المحاسبية الدولية على مستوى العالم من أجل توفير قاعدة واحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف الشركات.

لإعطاء صورة واضحة عن المحاسبة والنظام المحاسبي والمعايير الدولية المحاسبية ومعـايير الإبـلاغ المالي، سنحاول في هذا الفصل التعرف بشكل عام على المحاسبة ومبادئها وأنواعها،كما سنتطرق إلى ماهية النظام المحاسبي وأنواعه وخصائصه إضافة إلى أهم ما يتعلق بالمعايير الدولية IAS/IFRS.

المبحث الأول :عموميات حول المحاسبة

إن وجود المحاسبة يرجع إلى ظهور وتطور التجارة والصناعة، نظرا للظروف الاقتصادية وحاجة المجتمعات إليها، أصبح هذا الموضوع قائما في كل أقطار العالم كونها تمثل مركز تجمع الأعصاب والعقل المفكر الذي يسيطر على الجهاز العصبي للمشروع حيث سوف نتناول في هدا المبحث كل من تعريف المحاسبة، ومبادئها، وأنواعها ووظائفها، وفيما بعد أهمية المحاسبة وأهدافها.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة

الفرع الاول: المحاسبة من منظور تاريخي

نحن نعلم بان أي تطور يكون نتيجة أما انهيارات أومتطلبات أوتوقعات. فعندما تحدث الانهيارات فهذا يدل على وجود خطأ، ولإدراك هذا الخطأ تحدث التطورات، وكذلك الأمر مع المتطلبات فهي نتيجة لضغوطات من مختلف الأطراف، أو نتيجة للتوقعات من الأطراف ذات العلاقة. ولعله من المفيد هنا أن نذكر أن التطور هو إنتقال أو تغيير لتحقيق تكيف أفضل مع البيئة المحيطة، لأن التطور لا يحدث بمعزل عن البيئة المحيطة. والمحاسبة في نشأتها كانت نتيجة لمتطلبات فرضتها العمليات التجارية، ثم بعد ذلك أصبحت تتطور تباعا بحسب الانهيارات والمتطلبات والتوقعات. وانه لمن الصعب التكهن بمتى نشأت المحاسبة، وهذا هو الملاحظ في الكتابات العربية والأجنبية. ولكن معظمها يجمع على أنها نشأت نتيجة للمعاملات التجارية، ولكن لكون المعاملات التجارية ترجع إلى ما قبل التاريخ، ونظرا لقلت المراجع، اكتفى معظم هذه الكتابات بدراسة تطور المحاسبة منذ ظهور أول كتاب للمحاسبة وذلك عام1494م.

لكن نحن كمسلمين لدينا مرجع مهم جدا يبين لنا بأن المحاسبة كانت معروفة من قبل التاريخ، والمرجع هو القران الكريم والسنة الشريفة. فلو اطلعنا على الآية 55 من سورة يوسف (قال اجعلني على خزائن الأرض أني حفيظ عليم) فهذه الآية تدل على إن المحاسبة كانت معروفة من أيام سيدنا يوسف أي قبل الميلاد. وإذا ذهبنا للسنة الشريفة لوجدنا دليل آخر على أن المحاسبة والرقابة كانت مطبقة من قبل المسلمين وهذا يبدو جليا في نظام الحسبة الذي وضعه رسول الله صلى الله عليه وسلم. حيث كان من بين وظائف المحتسب مراقبة الأموال العامة. ولم يتوقف المسلمون عند هذا الحد من التطور، وإنما قاموا بتخصيص وظيفة مستقلة للرقابة متمثلة في ديوان الزمام يقوم برقابة مالية متخصصة على جميع دواوين الدولة[1]

[1] معلومات مستخرجة من الموقع " http://www.montdyatna.com/vb/t19225.html . "،المحاسبة من منظور تاريخي، تاريخ التحميل 2008/06/05،(12.22)، بتصرف.

فلقد ظهرت الحاجة إلى المحاسبة في القرون الوسطى أي منذ القرن الرابع عشر نتيجة ظهور لمعاملات التجارية واستخدام النقود كوسيلة لقياس قيم هذه المعاملات. وكانت المشروعات الفردية تمثل الشكل القانوني السائد في ذلك الوقت. فكانت المحاسبة أداه لخدمة أصحاب المشروعات عن طريق تسجيل العمليات المالية العديدة في الدفاتر لحاجة صاحب المشروع إلى سجل منظم جميع العمليات التي لا يستطيع أن يعيها بذاكرته والذي يساعده في قياس مسؤوليات الأشخاص القائمين بإدارة أمواله وفي تحديد علاقة المشروع بالغير ممن يتعاملون معه. وفي ظل هذه الظروف المحاسبة المالية التي تهدف إلى تسجيل وتبويب العمليات المالية في مجموعة دفتريه ثم استخراج نتيجة حركة الأموال من ربح أو خسارة في خلال فترة معينة وكذلك تحديد مراكز الأموال في نهاية هذه الفترة .

ومنذ أواخر القرن التاسع عشر وفي خلال القرن العشرين ومع زيادة حجم المشروعات وانتشار ظاهرة اندماج الشركات، ومع زيادة تدخل الدولة في شؤون الإنتاج والاستهلاك، ومع التقدم الكبير في الوسائل التكنولوجية وانتشار المخترعات الجديدة ومع زيادة المنافسة بين المشروعات المختلفة لتقديم السلع أو الخدمات لإشباع رغبات الأفراد اللانهائية والمحافظة على راس المال ونموه، والبحث الدائم عن الأسواق الجديدة ومع زيادة حاجة المستثمر الخارجي للبيانات المحاسبية من اجل توجيه أمواله نحو الاستثمارات المربحة، ومع كل ذلك تطورت المحاسبة وزادت الحاجة إلى خدمات الحاسب وأصبحت المحاسبة وسيله لقياس مدى كفاءة الإدارة وبالتالي وسيله لخدمة المجتمع بصفه عامه، ونرتب على ذلك ظهور فروع متعددة ومختلفة من المحاسبة بعقد مد الإدارة بالبيانات التفصيلية التحليلية اللازمة لخدمة الإدارة من جهة ولقياس مدى كفايتها من جهة أخرى.

ومن دراسة التطور التاريخي للمحاسبة نستطيع أن نحدد بعض الحقائق المتعلقة بنشأة المحاسبة وتطورها:

- ♦ المحاسبة وليدة ظروف اقتصادية وقانونية واجتماعية، ولقد تطورت مع تطور الحاجة إلى البيانات المحاسبية لخدمة طوائف متعددة .
- ♦ المحاسبة وسيلة وليست هدفا ولقد تطورت هذه الوسيلة في مراحل متعددة. فمنها وسيلة لخدمة الإدارة إلى وسيلة لخدمة المجتمع ويجدر الإشارة هنا أن كل مرحله من هذه المراحل ليست بدائل وكل منها لا تحل محل الأخرى التي تسبقها ولكنها في رأي مراحل مكمله لبعضها البعض وتؤدي إلى زيادة مسؤولية المحاسب فعليه أن يقدم البيانات اللازمة في الوقت والقالب المناسب لكل طائفة من الطوائف التي تحتاج إليها.

♦ أن تطور المحاسبة مع تطور الظروف الإقتصادية والإجتماعية أدى إلى ظهور فروع متعددة فمن المحاسبة المالية إلى المحاسبة الإدارية بفروعها المختلفة إلى المحاسبة الاجتماعية وكل من هذه الفروع يخدم فئة من الفئات التي تحتاج إلى البيانات المحاسبية.[1]

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة على تطور المحاسبة

من أهم العوامل البيئية التي تؤثر على تطور المحاسبة:[2]

أولا:النظام القانوني:حيث ينقسم العالم الغربي إلى نظامين الأول تشريعي والثاني قانون عام، حيث يعتمد القانون التشريعي على القانون الروماني ثم بعد ذلك قانون نابليون، أما دول القانون العام فتبني قوانينها على أساس حاجات الأفراد، لذلك نجد أن قوانين المحاسبة في دول القانون التشريعي تندمج مع القوانين المحلية، على عكس دول القانون العام الذي لا يحاول وضع المحاسبة في قانون جامد وإنما يعطي الفرصة للتطوير والتحديث.

ثانيا:مصادر التمويل: فهناك دول تعتمد الشركات فيها على تمويل القطاع المصرفي وهناك ما تعتمد على المساهمات من الأفراد، وهذا بدوره ينعكس على الإفصاح.

ثالثا:الضرائب: هناك بعض الدول تحدد التشريعات الضريبية فيها معايير المحاسبة مثل أمريكا.

رابعا:الروابط الاقتصادية والسياسية: وخير مثال على ذلك الاتحاد الأوروبي ودول مجلس التعاون الخليجي حيث تربط هذه الدول روابط إقتصادية وسياسية مما إنعكس على وضع معايير محاسبية موحدة.

خامسا:مستوى التطور الافتصادي: حيث نجد أن هناك دول تعتمد على الزراعة وبعضها متطورة صناعيا، وهذا ينعكس على الاحتياجات المحاسبية.

سادسا:مستوى التعلم: حيث أن المعايير المحاسبية شديدة التعقيد وتحتاج إلى فهم لتطبيقها وإلا فإنها لن تكون ذات نفع.

سابعا:الثقافة: حيث تمثل القيم والاتجاهات المشتركة في المجتمع، حيث تنعكس على الممارسات المحاسبية. ومن الأمثلة على تأثير الثقافة، هو مدى تماسك النسيج الاجتماعي، فإذا كان النسيج الاجتماعي في المجتمع ضعيف، عمت الفوضى، مما استلزم إلى وجود قانون صارم ينظم هذا النسيج،

---

[1] معلومات مستخرجة من الموقع"http://www.startimes2.com/f.aspx?t=9427189"،التطور التاريخي للمحاسبة، تاريخ التحميل،ا 2008/06/08،(30: 15) ،بتصرف

[2] معلومات مستخرجة من الموقع " . http://www.montdyatna.com/vb/t19225.html "،المحاسبة من منظور تاريخي، تاريخ التحميل ،2008/06/05،(12.22)، بتصرف

مـا يـنعكس بـدوره علـى وضـع المحاسـبة في قـانون.

إن هذه العوامل البيئية، أدت إلى اختلاف الممارسات المحاسبية بين دولة وأخرى، ولكن لم تبرز هـذه المشكلة بشكل واضح إلا عندما انتقلت الشركات عبر الحدود، وواجهت مشكلة عدم التوافـق في الممارسات المحاسبية وتذبذب أسعار الصرف وعدم تعبيرها عن الأوضاع الاقتصادية.

الفرع الثالث: تعريف المحاسبة

لعلم المحاسبة مجموعة من التعاريف التي قدمت من بعض الكتاب في هذا المجال من بينها ما يلي:

لقد عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA المحاسبة بأنهـا "عمليـة تـسجيل وتصنيف وتلخيص العمليات التجارية ذات الأثر المالي إضافة لاستخلاص النتائج المالية وتفسير هـذه النتائج وتحليلها". [1]

تعتبر المحاسبة واحدة من التقنيات الكمية لمعاملة البيانات الناتجة عن حركة الأموال بين الأعـوان الاقتصاديين في اقتصاد ما، ومهما كان العون الاقتصادي فان التعبير عن هذه الحركة المعقدة والمتنوعة يتم بوحدات نقدية عن طريق التتبع والتسجيل المتسلسل لهذه الحركات وذلك حتى يمكن:

- معرفة الوضعية المالية للمؤسسة المعنية في تاريخ محدد.
- إيجاد النتيجة عند انتهاء دورة النشاط. [2]

"المحاسبة علم يشمل مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد التي تستعمل في تحليل العمليات المالية عند حدوثها، وتسجيلها من واقع مستندات مؤيدة لها، ثم تبويب وتصنيف هذه العمليات وتلخيصها بحيث تمكن الوحدة الاقتصادية من تحديد إيراداتها وتكلفة الحصول على هذه الإيرادات ومن ثم استخراج نتيجة أعمالها من ربح أوخسارة عن فترة مالية معينة؛ وبيان مركزها المالي في نهاية هذه الفترة"[3]

كما عرفت المحاسبة بأنها"فن تسجيل وتبويب وتلخيص الفعاليات المالية النقدية أي التي يمكن تقييمها بالنقد" [4]

ومع تطور الوظيفة المحاسبية من دور مسك وتنظيم السجلات إلى دورها كنظام للمعلومات، رافقه أيضاً تطور موازي في تعريفها فأصبحت تعرف "بأنها نظام للمعلومات يختص بتحديد وقياس

---

[1] خضار نسيم ،فعلية تقنيات التحقيق الجبائي في المحاسبة العامة، مذكرة نيل شهادة ليسانس، المركز الجامعي المدية، سنة الجامعيـة 2007/2006، ص:5.

[2] سعدان شبايكي ، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2002،ص:02.

[3] خالد أمين عبد الله، وآخرون،أصول المحاسبة،مركز الكتب الأردني،1990،ص:13.

[4] خالص صافي صالح، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،الطبعة الثانية،2003،ص:09.

وتوصيل معلومات كمية عن الوحدة الاقتصادية، يمكن استخدامها في عمليات التقييم وإتخاذ القرارات من قبل الأطراف أو الفئات المستخدمة لهذه المعلومات"[1]

تعتبر من تقنيات التسيير الموحد، التي تهتم بضبط وقياس الحركات الخاصة بالإستغلال أو الهيكل لدى مؤسسة والناتجة سواء إثر النشاط الداخلي أو العلاقات مع الخارج إعتماداً على طريقة فنية في التسجيل. [2]

فمن خلال التعاريف السابقة، يمكننا أن نستخلص بعض خصائص للمحاسبة نلخصها فيما يلي:

- ♦ المحاسبة علم وفن يتضمن مجموعة من القواعد المحاسبية.
- ♦ هذه القواعد تسعى إلى تحقيق أهداف محددة.
- ♦ تسجيل وعرض وتبويب وتصنيف وتلخيص العمليات من الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.
- ♦ إن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المذكورة هو ما يسمى بفن مسك الدفاتر والسجلات.
- ♦ تعتبر من التقنيات الكمية لمعالجة البيانات ومعرفة الوضعية المالية وإيجاد نتيجة المؤسسة.
- ♦ الإفادة بالمعلومات الكمية واستخدامها في عمليات التقييم واتخاذ القرارات من قبل الأطراف أوالفئات المستخدمة لهذه المعلومات .

من التعريفات السابقة حاولنا القيام بإعطاء تعريف شامل للمحاسبة المتمثل في:

"المحاسبة علم اجتماعي قائم بحد ذاته وهي عبارة عن تقنية من تقنيات العد والإحصاء والقياس وتسجيل العمليات المالية وتصنيفها وتلخيصها للحصول على المعلومات المالية لاستعمالها في عملية اتخاذ القرار ومعرفة الوضعية المالية للمؤسسة في أي تاريخ ونتيجة الدورة في 12/31/ن".

---

[1] بويعقوب عبد الكريم،أصول المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،1999،ص:11.

[2] عاشور كتوش، المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2003 ص:14.

المطلب الثاني:المبادئ المحاسبية

تقوم المحاسبة بتسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة وتقديم نتائجها وفق قواعد وشروط معينة متعارف عليها عموما، وهي قواعد عرفية تطورت مع الزمن وأصبحت مطبقة لدى الجميـع وهـي تتصف بالقوة القانونية، وإذا ثبت أن المبادئ المتفق عليها غير مطبقة تطبيقا سليما، فلن تحظى البيانات المحاسبة المقدمة من طرف المؤسسة بالقبول مهما كانت جديتها.

الفرع الأول: مبدأ التكلفة التاريخية

طبقا لهذا المبدأ فإن جميع الأصول طويلة الأجل يجب أن تظهر بالتكلفة أي ثمن الشراء الأصلي من سنة إلى أخرى بغض النظر عن التعبير في أسعار هذه الأصول في أي تاريخ بعد تاريخ الشراء[1]، ووفقا لهذا المبدأ أيضا يفترض بالمحاسبين الماليين أن يتجاهلوا ما يعرف بالتكاليف الضمنية مثل تكلفة الفرصة البديلة وذلك رغما عن الأهمية الكبيرة التي تكون لمثل هذه التكاليف في عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية؛ ويرى كثير من الباحثين أن التمسك الدائم بمبدأ التكلفة التاريخية من قبل المحاسبين؛ يشكل في نهاية الأمر قيدا على ملائمة البيانات المحاسبية لعملية اتخاذ القرارات خصوصا في الفترات المالية التي ترتفع فيها معدلات التضخم الاقتصادي، وحيث تصبح حينئذ الفوارق كبيرة جدا بين التكلفة التاريخية للأصل وتكلفة إحلاله.

الفرع الثاني:مبدأ القيد المزدوج

يسجل محاسبو المؤسسات عمليات عديدة ومتنوعة حسب قواعد دقيقة ويحتاجون إلى وسائل الرقابة تمكنهم من اكتشاف أغلب الأخطاء في وقتها؛ حيث نجد أن المحاسبة العامة كغيرها من المحاسبات العصرية تعتمد على مبدأ القيد لما له فوائد كبيرة في اكتشاف هذه الأخطاء[2]، وفي كل عملية محاسبية تسجل، يجب توفر حسابين على الأقل حيث يكون حساب مدين وحساب دائن؛ وفي بعض الأحيان حسابين أو ثلاثة حيث يكون بعضهم في الجانب المدين والآخر في الجانب الدائن إلا أن تسجيل أي حساب في الجهة المدينة أو الدائنة يخضع إلى طبيعة الحسابات المنصوص عليها في المخطط المحاسبي الوطني؛ كما يشترط توازن حسابات الجانب المدين مع الجانب الدائن من حيث المبالغ بالنسبة لكل عملية.

---

(1) حسين القاضي، سوسن حليوني، مبادئ المحاسبة، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن،1997،ص:34.

(2) محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، طبعة الخامسة، 2005 ، ص:38. بتصرف

الفرع الثالث:مبدأ استقلالية الدورات

ينبغي التعرف في ظل هذا المبدأ التعرف على إيرادات وأعباء ونتيجة نشاط كل دورة محاسبية والتي تتوافق مع السنة المدنية بمعنى أنها تبدأ من 01جانفي وتنتهي في 31ديسمبر؛ كما يجب التعرف على كل الوضعيات المختلفة لأجزاء وعناصر الميزانية بما في ذلك عناصر المخزونات والحقوق والتحصيلات المتعلقة با وكل التسديدات المرتبطة بالديون سواء كانت جبائية أو شبه جبائية أو ديون ناتجة عن عملية الشراء المختلفة.

مما سبق يتضح أن كل دورة محاسبية تستفيد من إيراداتها وتتحمل أعبائها، كما نص على ذلك المخطط المحاسبي الوطني من خلال القيام بتسجيلات محاسبية تخص الأعباء المتعلقة بسنة سابقة ووضع لها حساب خاص(د/696 أعباء سنوات سابقة)، وكذلك بالنسبة للنواتج المتعلقة بسنة سابقة أدرجها في حساب خاص (د/797 نواتج سنوات سابقة)؛ إن هذه المعالجة تضفي على المعلومات المحاسبية الملائمة والمصداقية والتعبير الصادق عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، إذ أن الملاك والدائنون وحتى المدراء وغيرهم ممن يهمهم أمر الوحدة المحاسبية يرغبون في معرفة نشاطها المستمر على فترات متقاربة، حتى يستطعون اتخاذ القرار الملائم منها في الوقت المناسب.[1]

الفرع الرابع:مبدأ الحيطة والحذر

إن هذا المبدأ يفسر سياسة الإجراءات الواجب اتخاذها لمواجهة الخسائر والأرباح المتوقعة،[2] ويقضى هذا المبدأ على عدم تسجيل الإيرادات إلا بعد حدوثها بشكل فعلي أما الخسارة فهي على العكس تماما فتسجل حتى ولو كانت محتملة الوقوع فقط نجد أن هذا المبدأ يطبق من طرف المحاسبين بعناية نظراً لخوفهم من الإعلان عن أرباح وهمية أو خفاء خسائر فعلية وبالتالي التأثير على نتيجة المؤسسة.

---

[1] محمد تهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2003،ص:63.

[2] خالص صافي صالح، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة، مرجع سابق،ص:11.

الفرع الخامس:مبدأ استمرارية النشاط

تنشأ المؤسسة من أجل مزاولة نشاطها باستقرار ولمدة طويلة حيث أن حياتها طويلة وقد تكون غير محدود وينبغي عليها التطلع إلى المستقبل دون نية التوقف أو التصفية،[1] وعلى المؤسسة أن تستمر إلى غاية الوصول إلى الأهداف التي أنشأت من أجلها.

الفرع السادس:مبدأ الثبات والتجانس

يقصد به استخدام نماذج من التقارير المالية والقوائم بشكل ثابت خلال الفترات المالية المتتالية حيث يساعد ذلك على إجراء المقارنات مابين نتائج أعمال الوحدة في الفترات المتعاقبة وتقييمها. إلا من الضروري التأكد على أن التجانس أو الثبات يجب أن لا يقف عائقا أمام تطوير الإجراءات المحاسبية التي تهدف إلى إظهار نتائج النشاط الاقتصادي بشكل أفضل.[2]

الفرع السابع:مبدأ الإفصاح

حسب هذا المبدأ يجب أن تشمل القوائم المالية جميع المعاملات الإقتصادية والمالية والتي بدورها تجعل هذه القوائم تعبر بصورة عادلة عن الوضع المالي للمشروع، والإفصاح يكون عن شكل بعض الملاحظات التي توضع أسفل القوائم المالية بدف إيضاح الأمور الهامة التي قد تؤثر على أعمال المشروع مستقبلا كقيام المشروع على قرض طويل الأجل مقابل رهن بعض الأصول، أووقوع حادث له تأثير هام على القوائم المالية بعد إقفال الحسابات وقبل نشرها.[3]

الفرع الثامن:مبدأ الموضوعية

يعني هذا المبدأ بأن المعلومات والبيانات المحاسبية يجب أن تكون معتمدة على دليل موضوعي وليس على حكم شخصي، ومثال ذلك الإثبات الموضوعي للشيكات وكشوفات البنك والفواتير ومستندات الشراء وقوائم الجرد الفعلية للبضاعة. ولا شك بأن هذا المبدأ يعزز الهدف من المحاسبة وهو تزويد الجهات المعنية بالبيانات المالية الصادقة والدقيقة لتكون مفيدة في اتخاذ القرار كما أن هذا المبدأ يبني الثقة مع مستخدمي هذه المعلومات.[4]

---

[1] بوتين محمد، المحاسبة العامة للنؤسسة، مرجع سابق،ص:36.

[2] خالص صافي صالح، مبادئ الأساسية للمحاسبة العامة، مرجع سابق، ص:11.

[3] حسين القاضي، سوسن حليلوني، مبادئ المحاسبة، مرجع سابق،ص:36.

[4] حمزة بشير أبوعاصي، مبادئ المحاسبة، الجزء الأول، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، 1999 ،ص:27.

المطلب الثالث: أنواع المحاسبة ووظائفها

يعود تطور المحاسبة من الدرجة الأولى إلى تطور حياة الإنسان، ومن السمات الرئيسية للمحاسبة أنها تتطور باستمرار في الاتجاه الذي يزيد من فعالية الخدمات التي توفرها للمجتمع في مجالات مختلفة، مما أدى إلى ظهور أنواع ووظائف عديدة منها:

الفرع الأول:أنواع المحاسبة

أولا:المحاسبة المالية

تعتبر المحاسبة المالية أول فروع المحاسبة ظهوراً حيث أنها تعتبر المحاسبة الأساس أو المحاسبة الأم التي تفرعَ عنها كافة الفروع الأخرى للمحاسبة[1]إذ تهتم بتحليل وتسجيل وتبويب أو تصنيف العمليات المالية التي تحدث خلال الفترة المحاسبية بين المنشأة والغير وإعداد القوائم المالية وفقا لمعـايير القيـاس المحاسبي المعتمد وبالطريقة التي تنال القبول المحاسبي العام، والقصد من إعداد تقارير مالية هـو تـوفير لمستخدميها معلومات مالية عن نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي. ولذا يتركز الهدف الرئيسي لهذا النوع من أنواع المحاسبة بالإضافة إلى توفير الخدمات، الحماية لأصول المنشأة على قياس الربح والمركز للوحدات الاقتصادية، ومعلوم أن المحاسبة المالية تستخدم المبادئ المحاسبية المتعـارف عليهـا لتنفيـذ وتطبيق الدورة المحاسبية بدف تحقيق وظائف المحاسبة وأهدافها.[2]

ثانيا:المحاسبة التحليلية

من الناحية القانونية المؤسسة غير ملزمة بإعداد محاسبة تحليلية ولكنها ضرورية من الناحية التقنية لمعرفة مكونات كلفة الإنتاج وتكلفته وتوزيعه والمصاريف المباشرة والغير المباشرة والتكاليف الثابتة والمتغيرة التي ساهمت في إعداد هذا المنتج ولهذا الغرض سميت بمحاسبة التكاليف،[3]حيث ترتكز حول دراسة التكاليف والنتيجة العامة وتقييم قيم الممتلكات والخدمات بغية تحديد ثمن البيع ومراقبة أرباح المؤسسة.

---

[1] رضوان محمد العناتي، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، جزء الأول، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2000، ص:18

[2] نسيم خضار، فعالية تقنيات التحقيق الجبائي في المحاسبة العامة، مرجع سابق، ص:6 ،7. بتصرف

[3] عبد الكريم بويعقوب، أصول المحاسبة العامة، مرجع سابق، ص:14.

ثالثا:المحاسبة العامة

هي عبارة عن فن للتسيير المحكم والمضبوط المتمثل في متابعة ومعاينة كل الحركات المخصصة للاستثمار داخليا أوخارجيا، والتي تمكننا من معرفة الحالة المالية للمؤسسة في مدة معينة مع تحديد النتيجة من حيث الربح أوالخسارة [1]ووضع التقارير المختلفة المتعلقة بالمشروع من الناحية القانونية.

رابعاً:المحاسبة الإدارية

تُؤَمن المحاسبة الإدارية المعلومات اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة عن طريق إعداد التقارير المحاسبة للأغراض الداخلية، وتستخدم المحاسبة الإدارية بيانات محاسبة التكاليف والنماذج الكمية لتحقيق أهدافها في مساعدة المديرين على صياغة الخطط طويلة وقصيرة الأجل، وقياس مدى النجاح في تنفيذ تلك الخطط، وتحديد المشاكل التي تستلزم مزيداً من الاهتمام، والاختيار بين البدائل المتاحة لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية بالشكل الأفضل.[2]

خامساً:المحاسبة الاجتماعية

يعتبر هذا النوع من المحاسبة فرعا جديدا، وهناك مطالب على مهنة المحاسبة القيام با من أجل قياس التكاليف والمنافع الإجتماعية للأعمال المختلفة فمثلا المحاسبون في هذا المجال يمكن أن يقوموا بقياس وتقييم الأثر البيئي للتلوث.[3]

سادسا: المحاسبة الضريبية

وتعني بعرض البيانات المحاسبية اللازمة لأغراض تحديد الربح الضريبي (الربح الخاضع للضريبة) وفق أحكام القوانين الضريبية، كما تبحث في عرض وتحليل نواحي الاختلاف بين المبادئ المتعارف عليها وأحكام القوانين الضريبية، من أجل تقريب وجهات النظر في القضايا المختلف عليها، وعلى محاسب الضرائب أن يلم إلماما كافيا بقوانين الضريبة وبجميع التعليمات والتفسيرات الخاصة بتلك القوانين محاسبيا وضرائبيا.[4] فإن وجود محاسب مهتم بأمور ضريبية يساعد المؤسسة على تخفيض مقدار الضريبة المستحقة عليها بطرق قانونية مشروعة مثل شراء الأصل بدلا من استئجاره لأن مصروف استهلاك الأصل يتم تنزيله من الإيرادات.

---

[1] إبراهيم الأعمش، أسس المحاسبة العامة،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،1991،ص:16.

[2] حسين قاضي،مبادئ المحاسبة،مرجعسابق،ص:16

[3] دهمش نعيم،مبادئ المحاسبة،دار وائل للنشر،طبعة 2، 2005،ص:20.

[4] خالد أمين عبد الله وآخرون، أصول المحاسبة،مرجع سابق،ص:18.

سابعا: المحاسبة العمومية

تدرس التدفقات الحقيقية والمالية بتصميم النظم المحاسبية الخاصة بالوحدات العمومية التي تحكم الدورة والتي لا تهدف إلى الربح، وإنما تسعى لخدمة المواطنين وتعمل على صرف أموال الدولة وفق القوانين والأنظمة والتعليمات المالية التي تصدرها.[1]

ثامنا: المحاسبة الوطنية

تهتم هذه المحاسبة بدراسة مجموع هيئات الأمة حيث تزود هذه الهيئات بمعلومات مالية كافية تساعدها في الرقابة على صرف أموال الدولة وتخدم أغراض التخطيط بتسجيل عمليات تحصيل وصرف الموارد الحكومية.[2]

تاسعا: المحاسبة الدولية

يهتم هذا النوع من المحاسبة بالتجارة العالمية التي تقوم با المنشآت التجارية في الأسواق العالمية، ولذا فإن على المهتمين بذا الحقل الإلمام الجيد بأنظمة الجمارك وقوانينها والتشريعات التجارية والمالية والضريبية في الدول المختلفة المعنية.[3]

الفرع الثاني:وظائف المحاسبة العامة

أولاً:الوظيفة القانونية

تنص المادة 90 من القانون التجاري "كل شخص معنوي أو طبيعي له صفة التاجر يجب عليه مسك الدفاتر ليسجل العمليات المحاسبية لذا فإن القانون التجاري نص على أن مسك الدفاتر المحاسبية عملية إلزامية قانونية كما أن تحديد الوعاء الضريبي يتم انطلاقا من النتائج المدونة على مستوى المحاسبة".[4]

ثانيا:الوظيفة التسييرية

تعمل المحاسبة على تزويد الإدارة بالمعلومات المالية والاقتصادية والمحاسبية الضرورية لاتخاذ القرارات السليمة، ساعد المعلومات المحاسبية إدارة المؤسسة في الرقابة على الموارد المالية والبشرية وتعتبر المحاسبة أداة من أدوات التسيير.[5]

---

[1] عبد الكريم بويعقوب، أصول المحاسبة العامة، مرجع سابق،ص:14.

[2] الأعمش إبراهيم، أسس المحاسبة العامة، مرجع سابق،ص:04.

[3] حمزة بشير أبوعاصي، مبادئ المحاسبة،مرجع سابق،ص:19.

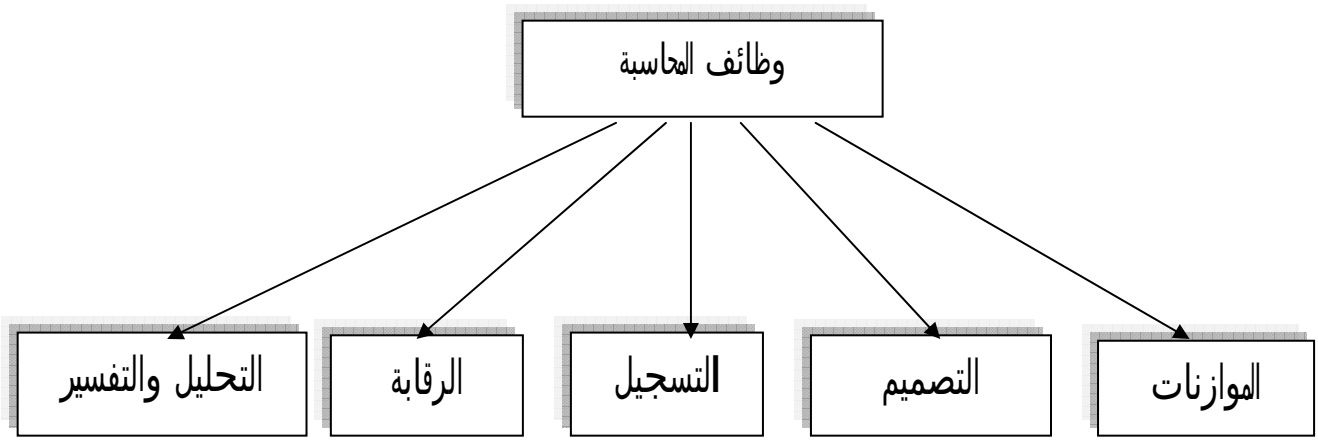
[4] عبد الكريم بويعقوب، أصول المحاسبة العامة , مرجع سابق ، ص:13.

[5] نفس المرجع ،ص13.

كما نجد أن للمحاسبة وظائف أخرى تتمثل في:

- معرفة المؤسسة دائنيتها ومديونيتها وتحديد وضعها المالي.
- تساعد المحاسبة الوطنية بتقييم الدخل القومي.
- تعتبر قاعدة أساسية للتحليل المالي.
- تزويد المحاسبة التحليلية بمعلومات كافية.
- إعداد خطة رقمية التي تمثل أهداف المؤسسة في صور موازنة تخطيطية أو ميزانية تقديرية.
- تصميم النظم المحاسبية التي تتماشى مع طبيعة ومعاملات المؤسسة.
- تسجيل الأحداث التي تولد عن نشاط المؤسسة.
- المراجعة الداخلية التي تقوم بفحص أحداث المؤسسة وما استقرت عنه من نتائج لغرض إبداء الرأي فيها.
- تحليل نتائج المؤسسة التالية وتفسير هذه النتائج وتقديم التقرير عنها إلى المستويات الإدارية التي تهمها هذه النتائج.

شكل رقم 1: يبين وظائف المحاسبة



المصدر: :روزي نعيمة، المحاسبة العامة ودورها في الرقابة، مذكرة نيل شهادة ليسانس، المدية، دفعة جوان2006،ص،ص:76،75؛ نقلا عـن عبـد الفتاح الصحن، الرقابة الداخلية.

المطلب الرابع: أهمية وأهداف المحاسبة

لقد اهتمت المجتمعات منذ القدم بالاحتفاظ بالسجلات المحاسبية المنتظمة لما تكتسيه من فوائـد عديدة غير أنها لم تكن تمثل نظاما محاسبيا متكاملا ومضبوطا إلا بعد ظهـور النقـود واسـتخدامها كأساس للمبادلات، وفي هذه الحالة ظهرت أهمية المحاسبة وبرزت أهدافها التي سـنذكرها في هـذا المطلب.

الفرع الأول: أهمية المحاسبة

أولا: بالنسبة للمؤسسة

مهما كان نوع المؤسسة فإن القانون يلزم ميسريها بمسك المحاسبة. إلا أن لهذا الإلزام فائدة بالنسبة للمؤسسة فعن طريق المحاسبة يمكن لها:

- ♦ معرفة تطور وضعيتها المالية في أي لحظة.
- ♦ تحديد سعر منتجاتها عن طريق تحديد عناصر تكاليف الإنتاج.
- ♦ المساهمة في بناء جهاز المعلومات على المستوى الوطني عن طريق تقديم بعض المجاميع كالقيمة المضافة.
- ♦ إعطاء صور للغير(شركاء، زبائن، موردون، مساهمون باحثون عن المناقصات، راغبـون في المساهمة....) تمكنهم من معرفة درجة القدرة الاقتصادية والمالية للمؤسسة.

ثانيا:بالنسبة لمحيط المؤسسة

تستفيد من المحاسبة والوثائق المحاسبية جهات أخرى تمثل محيط المؤسسة منها:

1- مصالح الضرائب:يمكن لمصالح الضرائب تحديد الضرائب واجبة الدفع عن طريق ما تقدمـه المؤسسة من وثائق رسمية تمثل ملخصات لنشاطاتها المختلفة.

2- القضاء: تعتبر الدفاتر الوثائق المحاسبية حججا مادية، يمكن الإستناد إليها في الحكم ضـد أو لصالح المؤسسة في حالة المنازعات مع الأطراف التي تتعامل معها المؤسسة سـواء تعلـق الأمـر بالزبائن أو الموردين أو الشركاء و غيرهم.[1]

3- الدائنون والموردون: فالمعلومات المحاسبية تقدم لهم الأساس المحاسبي للحكم على الوضع المالي للمؤسسة والحركة النقدية فيها ومقدرتها على سداد الالتزامات في مواعيد استحقاقها ولذلك نجد

[1] سعدان شبايكي ، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، مرجع سابق، ص:4.

أن البنوك قبل منحها تسهيلات إئتمانية للعملاء تطلب منهم معلومات كافيـة عـن المؤسـسة لتحليلها ودراستها.

4- المستثمرون: وهم الذين يفكرون كثيراً في اختيار المؤسسة الأنسب والأجـدى ليودعـون أموالهم فيها ولذلك يجب على المستثمر أن يدرس الوضعية المالية للمؤسسة التي يستثمر أمواله فيها قبل الإقدام على هذه الخطوة.

5- المحللون الماليون: فالمحلل المالي يهتم بالحصول على البيانات المحاسبية لتحليل وضعية المؤسسة بغية تقديم النصح والمشورة للمستثمرين حول أوضاع الشركات بشأن التعامل بأسهمها وسنداتها في الأسواق المالية بيعاً وشراءاً.[1]

6- الدارسون والباحثون: تعتبر المعلومات المالية والاقتصادية التي تعدها المحاسبة بمثابة مـصادر أساسية يستفاد منها عند القيام بالبحوث الاقتصادية والمالية المختلفة.

الفرع الثاني: أهداف المحاسبة

تتمثل أهداف المحاسبة في معرفة نتائج عمل المشروع من ربح أو خسارة ومعرفة مركـزه المـالي وموجوداته والمحافظة على حقوق الدولة.

ويمكن تلخيص أهداف المحاسبة كما يلي:

- تسجيل وإثبات العمليات المالية التي تم تسلسلها التاريخي يدوياً أو باستخدام الحاسوب.
- تبويب وتصنيف العمليات المالية التي تم تسجيلها في حسابات خاصة تتمثـل في حـسابات الإيرادات والمصاريف وممتلكات المنشأة (الموجودات) ومطلوبات المنشأة (إلتزاماتها).
- بيان التغيرات التي طرأت على صافي حقوق المؤسسة كنتيجة للنشاط الذي يهدف إلى الربح من السلع أوتقديم الخدمات.
- الكشف بقدر الإمكان عن المعلومات المتعلقة ببنود القوائم المالية والتي يحتاجها ذوي العلاقات (الأطراف التي لها مصلحة في أمور المؤسسة).
- قياس تطورات الوضع الاقتصادي خلال فترة محددة من الزمن نتيجة لممارستها للنشاط الـتي أنشأت من أجله.

[1] روزي نعيمة، المحاسبة العامة ودورها في الرقابة، مرجع سابق،ص:74،73.

- توفير معلومات التي تخدم أغراض المستخدمين الداخلية وتشمل بشكل أساسي مدخلات التقارير المالية الداخلية التي تخدم الأغراض الإدارية في مجالات التخطيط،الرقابة، التنسيق، وتقييم الأداء.
- الحفاظ على ممتلكات المؤسسة وذلك لأن المحاسبة تعتبر من وسائل الرقابة الداخلية للمؤسسة.
- تمكن المؤسسة من معرفة ما هي الأموال الموجودة تحت تصرفها وما هي الوسائل الضرورية، ومدى كفايتها، وما هو عائد وإيراد استغلالها.
- اتخاذ القرارات المتعلقة باستخدام الموارد الاقتصادية.

المبحث الثاني: ماهية النظام المحاسبي

حتى تتمكن أي منشأة من تحقيق أهدافها لابد لها من توفير نظام متكامل يتلائم من طبيعة نشاطها وحجم معاملاته، إذ أن النظام المحاسبي يمكنها من إجراء جدوى اقتصادية للمشروع، إضافة إلى تحقيق الوقاية عن طريق توفير المعلومات المتنوعة والمختلفة.

لذا سوف نحاول من خلال هذا المبحث إبراز أهم النقاط المتعلقة بالنظام المحاسبي.

المطلب الأول: تعريف النظام المحاسبي

هناك عدة تعريف نذكر منها :

" النظام المحاسبي هو مجموعة من المستندات والدفاتر والسجلات والإجراءات المحاسبية والرقابة الداخلية ونظام القيد المزدوج، وما تحتاجه المنشأة من موظفين وأجهزة وآلات لتنفيذ الدورة المحاسبية بكافة مراحلها وذلك بدف تحقيق أهداف المحاسبة ووظائفها ". [1]

" النظام المحاسبي يشمل عمليات تسجيل وتبويب العمليات وتصميم المستندات والدفاتر وتحديد الإجراءات التي تتبع في جمع المعلومات المختلفة المتعلقة بالمعاملات المالية أو الصفقات التي تعقدها الوحدة المحاسبية وطرق تسجيلها ووسائل الرقابة عليها وأساليب عرض نتائجها". [2]

" النظام المحاسبي هو الإطار الذي يشمل القواعد والمبادئ والأسس التي تساعد المشروع على إعداد المستندات وإثباتها في الدفاتر والسجلات، واستخراج البيانات والكشوفات المحاسبية

[1] رضوان محمد العناني، مبادئ المحاسبة، مرجع سابق ، ص: 50 .

[2] خالد أمين عبد الله وآخرون، أصول المحاسبة، مرجع سابق، ص: 24 .

والإحصائية وتحقيق الرقابة الداخلية عن طريق مجموعة من الوسائل والأدوات المستخدمة في هذا النظام ". [1]

من التعاريف السابقة الذكر يمكن القول أن النظام المحاسبي يشمل على عدة خصائص نذكر منها[2] :

1- أن يتصف النظام المحاسبي بقدرته على توفير المعلومات اللازمة وبالسرعة المطلوبة وأن تمتاز هذه المعلومات بالدقة.

2- المرونة، حيث يطرأ على المنشأة مجموعة من الظروف تستدعى إحداث بعض التغييرات، فإذا كان النظام المحاسبي مرنا، فانه يستوعب هذه التغيرات .

3- توفر النظام المحاسبي لمجموعة من الدفاتر والسجلات المحاسبية بأقل تكلفة ممكنة .

4- أن يشمل النظام المحاسبي على مجموعة من تعليمات الضبط الداخلي والرقابة الداخلية .

5- قدرة النظام المحاسبي على تحقيق الأهداف التي تم إيجادها من اجلها وبأقل وقت ممكن فمثلا: ما فائدة توفير المعلومات المالية المطلوبة للإدارة بعد انتهاء وقت اتخاذ القرار أو توفيرها بتكلفة باهظة ؟

6- ملائمة النظام المحاسبي للمنشاة من حيث طبيعة نشاطها وحجم عملياتها وشكلها القانوني فالنظام المحاسبي الملائم لشركة تجارية قد لا يناسب شركة صناعية وكذلك النظام المحاسبي الملائم لمشروع فردى لا يناسب شركة مساهمة.

المطلب الثاني: عناصر النظام المحاسبي

يختلف النظام المحاسبي من بلد لأخر غير أنه هناك مجموعة من العناصر الأساسية تعتبر كعوامل مشتركة في جميع النظم المحاسبية وبناءا عليه يمكن حصرها في النقاط التالية:

الفرع الأول: المستندات [3]

يمكن تعريف المستند بأنه " وثيقة أو مذكرة مكتوبة تستخدم لتعزيز العمليات المالية والتالي تثبت صحة السجلات والدفاتر ".

و يمكن تقسيم المستندات إلى:

أولا: مستندات داخلية: وهي تلك المستندات التي تنشأ داخل المنشاة في احد أقسامها أو دوائرها مثل فاتورة البيع، مستند القبض، مستند الدفع، مستند القيد.

---

[1] حمزة بشير أبو عاص ، مبادئ المحاسبة ، مرجع سابق ، ص: 34 .

[2] رضوان محمد العناني ، مبادئ المحاسبة و تطبيقاتها ، جزء 1 ، مرجع سابق ، ص ص: 53 ، 54 .

[3] نفس المرجع، ص ص: 50 ،51 .

ثانيا: مستندات خارجية: وهى تلك المستندات التي تنشأ خارج المنشاة وترد إليها مثـل فـاتورة الشراء أو الإشعارات الدائنة التي ترد من خارج المنشاة إليها، وكشف الحساب الذي يرد من البنـك وتعتبر المستندات الخارجية أقوى دليل من المستندات الداخلية.

وتهدف المستندات إلي تحقيق ما يلي:

- تقديم الدليل القانوني على صحة العمليات المالية.
- تحقيق الرقابة الفعالة على عمليات المنشأة.

الفرع الثاني: نظام الضبط الداخلي

وهي مجموعة القواعد والإجراءات وطريقة العمل المحاسبي داخل المشروع وتسلسلها وكيفية الرقابة الداخلية والتحقق من صحة الأعمال المحاسبية ومدى انسجامها مع التعليمات الموضوعة من قبل إدارة المشروع. [1]

تسعى إجراءات الضبط والرقابة الداخلية التي تستخدمها المنشاة إلى:[2]

- حماية أصول وممتلكات المنشأة.
- إعداد بيانات محاسبية يمكن الاعتماد عليها.
- التأكد من كفاءة القيام بعمليات المنشأة.
- إتباع والتزام السياسات الإدارية الموضوعة.

الفرع الثالث: الدفاتر والسجلات [3]

تمثل الوسائل التي تسجل أوتثبت با المعلومات والبيانات المالية الخاصة بالمنشأة وقد تكون هـذه السجلات سجلات يدويةأو سجلات آلية باستخدام الحاسوب ويمكن تقسيم الدفاتر والسجلات إلى:

- دفاتر وسجلات مالية وتكون هذه الدفاتر إما إلزامية أو إختيارية.
- دفاتر وسجلات إحصائية تهدف إلى توفير معلومات عن المنشآة لأغراض إدارية ولخدمة مختلف الجهات وتكون طبيعة هذه المعلومات ليست مالية بالدرجة الأولى مثل دفـاتر العقـود وأوامـر التوريد...الخ.

---

[1] حمزة بشير أبو عاص، مبادئ المحاسبة، ج1 ، مرجع سابق ، ص: 53 .

[2] رضوان محمد العناني ، مبادئ المحاسبة و تطبيقاتها ، جزء 1 ، مرجع سابق ، ص:52.

[3] نفس المرجع، ص: 52 .

الفرع الرابع: نظام القيد

هو الأساس الذي تستخدمه المنشاة لإثبات وتسجيل عملياتها المالية في الدفاتر والسجلات ويشمل نظام أو نظرية القيد المفرد أوالقيد المزدوج. [1]

الفرع الخامس: الآلات والمعدات

تستخدم الآلات في الأنظمة المحاسبية لإدخال البيانات في النظام لأول مرة، ولمعالجة هذه البيانات فقد نستخدم الآلات في عمليات إثبات وتجميع وتصنيف وتلخيص البيانات ومن ثم إعداد القـوائم المالية والتقارير الخاصة، وقد ساعد استخدام الحاسب الالكتروني في معالجة كميـات كـبيرة مـن البيانات بحيث نستخلص نتائجها بسرعة كبيرة بالمقارنة مع ما يمكن تحقيقه يدويا. [2]

الفرع السادس: مجموعة التقارير المالية ودليل الحسابات

تتمثل القوائم المالية في الحسابات الختامية والميزانية العمومية إضافة لأي تقريـر يـشمل علـى دراسات مالية، هذه القوائم تعتمد على دليل محاسبي هو عبارة عن قائمة منظمـة بأسمـاء وأرقـام الحسابات لتسهيل عملية تبويبها.[3]

الفرع السابع: الموظفون

وهم مجموعة المحاسبين وكتبة الحسابات الذين يقومون بتطبيق وتنفيذ الدورة المحاسبية من تحليـل وتبويب وتلخيص للعمليات المالية تمهيدا لإعداد القوائم المالية ومن ثم تفـسيرها وتحليلـها وإعـداد التقارير المالية اللازمة. [4]

---

[1] رضوان محمد العناني ، مبادئ المحاسبة و تطبيقاتها ، جزء 1 ، مرجع سابق ، ص:52.

[2] خالد أمين عبد الله و آخرون ،أصول المحاسبة ، مرجع سابق ، ص: 66 .

[3] رضوان محمد العناني ، مبادئ المحاسبة و تطبيقاتها ، مرجع سابق ، ص: 53 .بتصرف

[4] نفس المرجع ، ص: 53 .

المطلب الثالث: أنواع النظام المحاسبي

هناك نوعان من الأنظمة النظام الكلاسيكي والنظام المركزي:

الفرع الأول: النظام الكلاسيكي

إن أقدم نظام هو النظام الكلاسيكي والمتمثل في دفترين وحيدين هامين هما دفتر اليومية ودفتـر الأستاذ فالمراحل الثلاثة التي يتضمنها النظام الكلاسيكي هي عبارة مراحل الدورة المحاسـبية وهـي كالتالي:

- التسجيل في اليومية.
- الترحيل إلي دفتر الأستاذ.
- إعداد ميزان المراجعة كأداة للمراقبة.

أولا: العرض البياني للنظام الكلاسيكي

1- الوثائق الأساسية:

عند تسجيل أية عملية يجب أن يكون هناك دليل مادي الذي يتمثل في:[1]

أ. المستندات الخاصة بطلب الشراء أمر الشراء.

ب. المستندات الخاصة بالنقل والشحن والتسليم قسيمة التسليم، مذكرة الاستلام.

ج. المستندات الخاصة بالتسديد إيصال حافظة إيداع الأوراق التجارية، الكمبيالات، الـسند، الصك، حافظة خصم الأوراق التجارية.

د. الفواتير قسيمة التسليم.

2- دفتر اليومية:

دفتر اليومية أوما يسمى بدفتر القيد اليومي، هو دفتر القيد الأصلي للبيانات المحاسبية وهو الدفتر القانوني الذي يلزم المؤسسة بإمساكه، حيث يقيد به مجمل العمليات المالية التي تحـدث في المؤسـسة بوضوح ومرتبة ترتيبا تاريخيا يوما بيوم طبقا للأصول والقواعد المحاسبية، ويتم إثبات كل عملية مـن هذه العمليات بعد تحديد عناصر الأطراف المتأثرة في دفتر اليومية طبقا لصيغة معينـة تـسمى قيـد اليومية، ويسجل هذا القيد بنفس النسق الذي تم تفسيره في موضوع القيد المزدوج، أي بدون الطرف المدين مسبوقا بحرف"من" والطرف الدائن بحرف" إلى" ويكتب المبلغ المتداول بين الطرفين وتـاريخ

[1] عبد الكريم بوبعقوب،أصول المحاسبة العامة ،مرجع سابق ،ص:145 .

حدوث العملية كما يتم شرح العملية أوالقيد باختصار ويسمى ذلك بشرح القيد أوالمذكرة التفسيرية[1]

وحسب ما ينص عليه القانون فان صفحات هذا الدفتر صفحات مرقمة ترقيما مسبقا مختومة من طرف قاض محكمة مقر المؤسسة أورئيس البلدية أومحافظ الشرطة، ويمنع منعا باتا الشطب أوالمحو أوالكتابة بقلم الرصاص أو الإضافات الجانبية والهامشية أونزع أية ورقة أوترك فراغ وفي حالة ارتكاب الأخطاء ينبغي أن تصحح باستعمال عادة لون غير اللون السابق بطرق تصحيح الأخطاء المسموح بها (طريقة المتمم للصفر حسب نصوص المخطط المحاسبي الوطني).[2]

جدول رقم (1):يبين إحدى صفحات اليومية

مدين	دائن	البيان	رقم القيد	رقم ص الأستاذ	رقم المستند	التاريخ

المصدر: كتوش عاشور ، المحاسبة العامة ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص:58.

3- دفتر الأستاذ:

هو عبارة عن سجل يضم جميع حسابات المؤسسة وعلى الرغم من أن الحسابات هي أساس لجميع العمليات المحاسبية فإن هذا السجل ليس إجباريا من الناحية القانونية، ويعد دفتر الأستاذ الوثيقة الأساسية لكل تنظيم محاسبي ولا يمكن الاستغناء عنه أبدا في كل تغيير محاسبي.[3]

إذا فدفتر الأستاذ هو مجموعة الحسابات المفتوحة في دفتر خاص لدى المؤسسة ويعتبر هذا الدفتر "الدفتر المرجع" في النظام المحاسبي ويستخدم كأداة لتبويب وتلخيص العمليات المالية في إعداد القوائم المالية (الوثائق والجداول النهائية) كما يعتبر أيضا مصدر هام للمعلومات الإدارية مثل إجمالي المبيعات خلال الدورة ورصيد الصندوق أو البنك في نهاية الدورة.[4]

---

[1] عاشور كتوش ،المحاسبة العامة ،مرجع سابق ،ص ص:56،57.

[2] محمد بوتين ، المحاسبة العامة ،مرجع سابق ،ص:61 .

[3] عبد الكريم بويعقوب، أصول المحاسبة، مرجع سابق، ص:147 .

[4] عاشور كتوش ،المحاسبة العامة ،مرجع سابق ،ص ص:61،62 .

أ- شكل دفتر الأستاذ:

يعتبر دفتر الأستاذ السجل الرئيسي لمجمل الحسابات التي لخصت فيها مختلف العمليات الماليـة في صورتها النهائية عن طريق الترحيل من دفتر اليومية، معناه أن كل حساب يمكن أن يحتوى عددا هائلا من العمليات المالية ولذلك من الضروري تخصيص صفحة واحدة على الأقل لكل حـساب، وقـد تعددت أشكال الدفتر ومنه يمكن أن تأخذ الأشكال التالية:[1]

* **شكل الدفتر العادي:** كثيرا ما يستعمل هذا النوع في المؤسسات الصغيرة ذات العمليـات المالية الشبه محدودة.

***شكل الصفحات المتحركة:** يتألف هذا الدفتر من عدة صفحات متحركة يمكن إدخالهـا وإخراجها بواسطة ثقوب جانبية وهو يمتاز عن الدفتر العادي، إذ يمكن معه إضافة صفحات جديـدة لكل حساب إذا اقتضت الضرورة لذلك، أي عند تعدد العمليات المالية الخاصـة بـنفس الحـساب وانتهاء الصفحات المفتوحة لهذا الغرض.

***شكل البطاقات:** يمكن أن يتألف دفتر الأستاذ من بطاقات عديدة حيث يكون لكل حساب بطاقة خاصة تحفظ في صناديق أو أدراج حسب التنظيم الإداري للمؤسسة، وهي سهلة الاسـتعمال فضلا عن إمكانية التصنيف العديدة التي يمكن تحقيقها بواسطتها، فيمكن مـثلا تـصنيف بطاقـات الموردين حسب الحروف الأبجدية أو حسب المناطق الجغرافية أو بحسب التصنيفين معا.

من خلال ما تطرقنا إليه عن دفتر الأستاذ نستنتج انه يتميز بـ [2]

- سهولة الترتيب.
- سهولة إحلال بطاقة فارغة مكان بطاقة ممتلئة.
- تثبيت البطاقات في الآلات الحاسبة.
- إمكانية اقتباس نظام حفظ وترتيب البطاقات السرية.

---

[1] عاشور كتوش، المحاسبة العامة، نفس المرجع،ص ص:62, 63 .

[2] عبد الكريم بويعقوب،أصول المحاسبة العامة، مرجع سابق، ص:147 .

جدول رقم (2):يبين إحدى صفحات دفتر الأستاذ

التاريخ	البيان	ر.ص اليومية	المبلغ		التاريخ	البيان	ر.ص اليومية	المبلغ

المصدر : عاشور كتوش، المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص:63 .

4-ميزان المراجعة :

بعد تسجيل العمليات المالية بدفتر اليومية وترحيلها إلى دفتر الأستاذ، لابد من التأكد من صحة هذه التسجيلات، وأن المبالغ المسجلة في الطرف المدين من الحسابات تعادل تلك المسجلة في الطرف الدائن، ويتم التأكد من هذا التعادل في نهاية الفترة المحاسبية بإعداد جدول خاص يتضمن أسماء جميع الحسابات التي استعملت في التسجيل مع ذكر مجموع الطرف المدين ومجموع الطرف الدائن، والرصيد بالنسبة لكل حساب يسمى بـ"ميزان المراجعة" أودفتر الموازين، وللتأكد من صحة العمليات المحاسبية من خلال ميزان المراجعة، يجب أن يكون مجموع جانبي المجاميع (المدين والدائن) متساويين ومثل مجموع جانبي دفتر اليومية، وكذلك مجموع جانبي خانة الأرصدة يجب أن يكونا متساويين.[1]

إذا "ميزان المراجعة وثيقة تجمع جميع الحسابات المفتوحة بدفتر الأستاذ مرتبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، وتأخذ بالنسبة لكل حساب مجموع المبالغ المسجلة في (منه)، مجموع المبالغ المسجلة في (له) والرصيد".[2]

جدول رقم (3):يبين ميزان المراجعة

رقم الحساب	اسم الحساب	المبالغ		الرصيد	
		منه	له	مدين	دائن
		XXX	XXX	XXX	XXX

المصدر : محمد بوتين ، المحاسبة العامة ، نفس الرجع ، ص66 .

[1] عاشور كتوش ،المحاسبة العامة ،مرجع سابق ،ص:65 .

[2] محمد بوتين ،المحاسبة العامة للمؤسسة ،مرجع سابق ،ص:66.

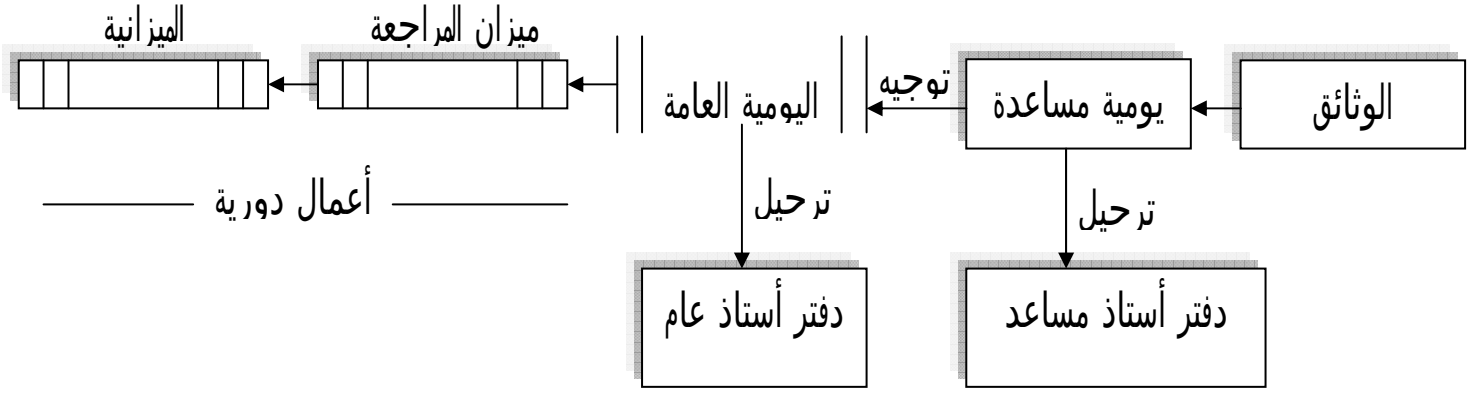
الفرع الثاني: الطريقة المركزية أو نظام يوميات المساعدة

لقد أصبح النظام الكلاسيكي لا يتناسب وحاجيات المؤسسات حيث أن حجم العمليات تكاثرها تنوعها وتكرارها بالإضافة إلى متطلبات التسيير الحديث أدى إلى اللجوء إلى استعمال دفاتر أخـرى، مما يسمح بتقسيم العمل وإعطاء تفاصيل جد ضرورية للتسيير خاصة باستعمال الوسائل التكنولوجية.

أولا: المبادئ العامة

تعتمد الطريقة المركزية على تقسيم دفتر اليومية العامة (اليومية) ودفتر الأستاذ إلى عدة يوميـات مساعدة وعدة دفاتر أستاذ مساعدة أهمها دفتر الزبائن ودفتر الموردين، تتم التسجيلات المحاسـبية في يوميات مساعدة، كل يومية مساعدة تحتوي على عمليات متجانسة ثم تحـول إلى دفـاتر الأسـتاذ المساعدة يوميا لتحول مجاميع اليوميات المساعدة الشرعية في (الغالب) إلى يومية العامة.[1]

الشكل رقم(03):يبين النظام المركزي أونظام اليوميات المساعدة



المصدر : محمد بوتين، المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة 5، 2003، ص: 73 .

هناك نوعان من الأعمال التي يقوم بها المحاسب في النظام المركزي:[2]

1- العمل اليومي: المتمثل في ترتيب المستندات المحاسبية بحسب طبيعتها وتاريخها ثم تسجيلها في جدول يسمى اليوميات المساعدة، ثم ترحيل بعضها إلى دفاتر أستاذ مساعدة (دفتر أستاذ مساعد الموردين، دفتر أستاذ مساعد للزبائن ...) أي التي تتطلب تتبع الوضعية يوميا .

---

[1] منصوربن عوف عبد الكريم ،محاسبة عامة ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ،1998، ص:126.

[2] محمد بوتين، المحاسبة العامة و المؤسسة، مرجع سابق ،ص:74 .

2-العمل الدوري: يقوم المحاسب في نهاية كل شهر بتوحيدها سجل في كل يومية مـساعدة في اليومية العامة بقيد واحد فقط، ثم يرحل القيود المسجلة في اليومية العامـة إلى حـسابات دفتـر الأستاذ العام حيث وجود الحسابات الإجمالية وكل الحسابات الأخرى باستثناء دفـاتر الأسـتاذ المساعدة (حيث كانت عملية الترحيل إليها تتم يوما).

ثانيا: اليوميات المساعدة المستعملة في المؤسسة [1]

تفتح المؤسسة يوميات مساعدة تناسب نشاطها وحجمها وتشمل عليها العمل المحاسبي المنظم :

- يومية المشتريات على الحساب يومية المشتريات نقدا.
- يومية المبيعات على الحساب، يومية المبيعات نقدا .
- يومية الصندوق – مقبوضات، يومية الصندوق مدفوعات.
- يومية البنك – مقبوضات، يومية البنك مدفوعات.
- يومية الحساب الجاري البريدي – منه، يومية الحساب الجاري البريدي – له.
- يومية أوراق القبض – منه، يومية أوراق القبض – له.
- يومية أوراق الدفع – منه، يومية أوراق الدفع – له.

جدول رقم(04): يبين الشكل العام لليومية المساعدة

تاريخ	الرقم أو المرجع	البيان	الحسابات المدينة					الحسابات الدائنة				
			حساب	حساب	متفرقات			حساب	حساب	متفرقات		
					ح	مبلغ				ح	مبلغ	

المصدر : منصور بن عوف عبد الكريم ، محاسبة عامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص :127 .

[1] محمد بوتين، المحاسبة العامة و المؤسسة، مرجع سابق ، ص:74 .

جدول رقم 05 :يبين اليوميات المساعدة لدى المؤسسة والحسابات الوسيطة التي تربط بينها

عمليات تتطلب التسجيل في يوميتين مساعدتين (إن وجدت في المؤسسة)	اليومية المساعدة لـ	اليومية المساعدة لـ
تحويل الأموال	صندوق منه أو له	بنك منه أو له
	بنك منه أو له	ح.ج.بريدي منه أو له
	صندوق منه أو له	ح.ج.بريدي منه أو له
مبيعات نقدا	مبيعات نقدية	صندوق منه/ح.ج.بريدي منه
قبض أوراق تجارية	لأوراق القبض له	بنك منه / صندوق منه / ح.ج.بريدي منه
دفع أوراق تجارية	أوراق دفع منه	بنك له / صندوق له / ح.ج.بريدي له

المصدر : محمد بوتين، المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، طبعة 5، 2005، ص: 80 .

ثالثا:الميزان المربع

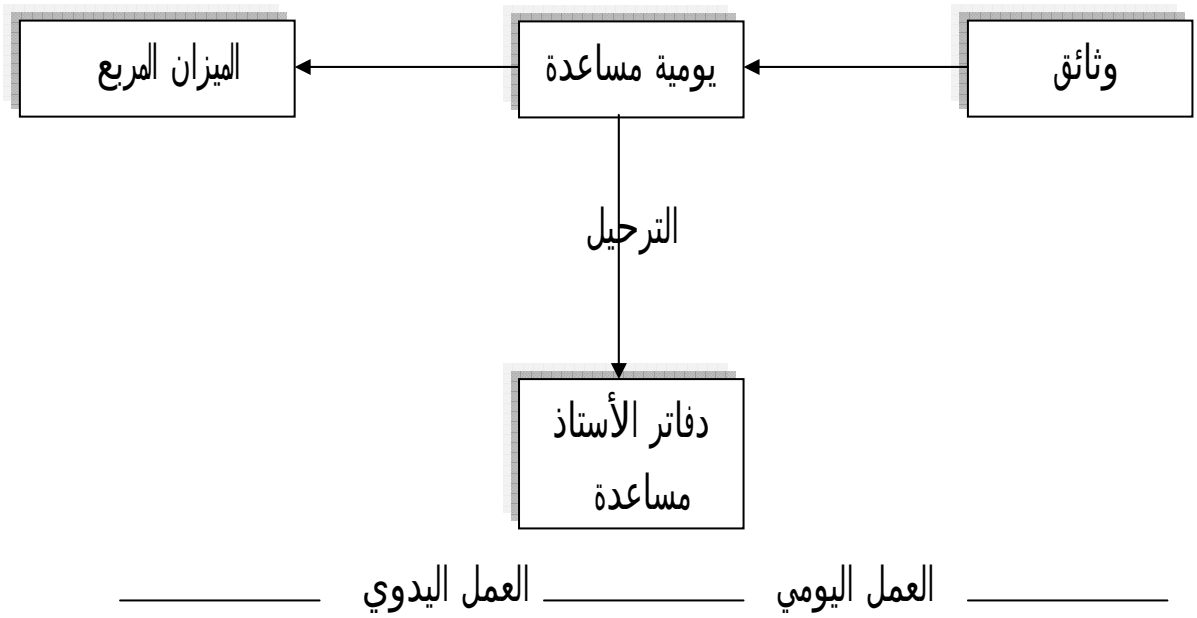
الميزان المربع وثيقة يمكن إعدادها في حالة تطبيق النظام المركزي، حيث يتم جمع قيـود توحيـد مختلف اليوميات المساعدة.

لهذا الميزان وظائف ثلاث:

- ♦ يعوض دفتر اليومية العامة (صفحات مرقمة ومختومة مسبقا).
- ♦ يعوض دفتر الأستاذ العام.
- ♦ يمثل ميزان المراجعة.

يستعمل هذا النظام عادة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، إذ يبسط العمل المحاسبي ويقدم ضمانات عدم ارتكاب بعض أنواع الأخطاء (إلغاء عملية الترحيل، مراقبة حسابية).

الشكل رقم (4): يبين الميزان المربع



المصدر : محمد بوتين ، المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، طبعة 5 ، 2005 ، ص: 86 .

المبحث الثالث: معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي

كل من يسمع بين الحين والآخر مقولة " الحاجة أم الاختراع "، وهي ملاحظـة تؤكـدها التغيرات في الحياة العملية وتسرى هذه المقولة على التطور والتغيير في المحاسبة بصورة عامـة وعلـى نشوء معايير محاسبة الدولية بصورة خاصة، إذا يمكن إرجاع نشوئها إلى احتياجات عـصر العولمـة ؛عولمة الاقتصاد وخصوصا عولمة أسواق المال، الأمر الذي انعكس بدوره على العولمة المحاسبية .

المطلب الأول: معايير المحاسبة الدولية ''IAS ''

الفرع الأول: أسباب نشوء معايير المحاسبة الدولية [1]

يمكن رصد دورين أساسيين استدعيا العمل على تنظيم المحاسبة دوليا.

أولا: الحاجة إلى تقدم إيجاد آلية لتطوير علم المحاسبة نفسه .

1. ظهر في منتصف السبعينات حاجة ملحة لتوحيد المعالجات المحاسبية واسـتبعاد التناقـضات القائمة في علم المحاسبة بين المحاسبات الوطنية في الدول المختلفة فتعددت وتناقـضت المعالجـات لنفس الظاهرة من دورة محاسبة إلى دورة أخرى (مخالفة مبدأ الثبات) وكذلك الحلول المتناقـضة بين الشركات على المستوى الوطني (مخالفة مبدأ قابلية البيانات المحاسبة للمقارنة) ناهيـك عـن الاختلاف الكبير القائم على المستوى الدولي، ومن أمثلة التناقضات في المعالجات المحاسبة.

أ. معالجة مشكلة الإيجار التمويلي.

ب. تقويم المخزون السلعي أخر الدورة، فقد أحصت لجنة توحيد المعايير المحاسبة وجـود 15 طريقة مختلفة للتقويم تؤدي إلى أرباح مختلفة.

ج. وجود اختلافات كبيرة فى شكل ومضمون القوائم المالية حتى في الدولة الواحدة.

2. ظهور اختلافات كبيرة في تحديد مفاهيم بنود القوائم المالية، أي الافتقار إلى لغة المحاسبة تلقى قبولا وطنيا ودوليا، مثلا: اختلافات في تحديد مفهوم الأصول أوالمصروفات أوالخسارة....الأمـر الذي أدى إلى إعداد ميزانيات وقوائم دخل متناقضة البيانات وغير قابلة للتوحيد وعقد المقارنات، باختصار كانت تلك القوائم مضللة وتؤدي إلى قرارات خاطئة. لتحقيق هذا الهـدف (اسـتبعاد التناقضات ورفع مستوى نضج علم المحاسبة نفسه) كونت: 3منظمات مهنية محاسـبة في وقـت متزامن تقريبا:

---

[1] معلومات مستخرجة من الموقع: www.financialmanager.wordpress.com (لماذا المعايير المحاسبة)19:30. 5.5.2008

- لجنة توحيد المعايير المحاسبة ASC في المملكة المتحدة عام 1969.
- مجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1973.
- لجنة معايير المحاسبة الدولية ASC عام 1973.

ولقد تضافرت جهود هذه المنظمات الثلاث فأثمرت في البدء معايير محاسبة وطنية متماثلة، حددت مضامين المصطلحات والمفاهيم المحاسبة، وكذلك القوائم المالية الدورية ذات الغرض العام (الميزانية العمومية وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية وقائمة تغيرات حقوق المساهمين)، وفي الخطوة الثانية تم وضع وإعادة صياغة المعايير استنادا إلى سياسة التحسين المستمر وهو ما يمثل اللجنة اللبنة الأساس في تطوير معايير محاسبة دولية.

ثانيا: انفتاح البورصات وأسواق المال عالميا

تماشيا مع الانفتاح الاقتصادي العالمي واستقطاب مزيد من الاستثمارات الخارجية ألح المجتمع الاستثماري الدولي على ضرورة تحسين المعايير الدولية وإصدار معايير جديدة، تنمى أداء ومستوى التبادل في أسواق المال.

الفرع الثاني: تطور المعايير المحاسبة الدولية

إن أهمية معايير المحاسبة والتدقيق جعلت المنظمات المهنية في كثير من دول العالم تهتم بوضع معاييرها من أهم هذه المنظمات "AICPA" " مجمع المحاسبين القانونيين من الولايات المتحدة الأمريكية " الذي بادر إلى وضع معايير للتدقيق منذ عام 1939، كما تم تشكيل مجلس لمعايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1973 كتطوير لصيغة المبادئ المحاسبة المقبولة عموما "1932"، أما محاولات وضع معايير على المستوى الدولي فقد كانت في 1904 حيث عقد أول مؤتمر محاسبي في سانت لويس، في أمريكا تلتها عدة مؤتمرات في الموضوع منها مؤتمر المحاسبي الدولي 1929 نيويورك، الرابع 1933، الخامس 1938، السادس 1952، السابع 1957، الثامن 1962، التاسع 1967، الحادي عشر 1977، الثامن عشر 1982، الثالث عشر 1987 والمؤتمر الرابع عشر 1992.

وما ميز هذا المؤتمر هي المشاركة العربية التي تمثلت بوفود لبنان وسوريا والكويت ة مصر والسعودية برعاية الاتحاد الدولي للمحاسبين "IFAC"، وقد أسفرت هذه المؤتمرات التي كانت نتيجة

الضغوط المتزايدة عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير من بين أهم هذه المنظمات نجد "ISAC" " لجنة المعايير الدولية " [1]

الفرع الثالث: مزايا تطبيق المعايير الدولية [2]

1. الدخول إلى أسواق المال (البورصات) العالمية والعربية، فقد سمح تطبيق المعايير الدولية للشركات الأوربية مثلا بالاستفادة من أسواق المال الأمريكية خصوصا بورصة Wall Street في نيويورك، وكذلك بدأت بوادر تداول يبنى في أسواق المال للشركات المساهمة في دول الخليج نظرا لكونها تعتمد عموما على معايير المحاسبة والتدقيق الدولية في إعداد تقاريرها المالية.

2. تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي وفق المعايير الدولية، الأمر الذي يرفع من كفاءة أداء الإدارة بالوصول إلى معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات .

3. إن تأسيس معايير محاسبة دولية تلقى قبولا عاما على المستوى الدولي يؤدي إلى تأهيل محاسبين قادرين على العمل من الأسواق العربية وحتى الدولية .

4. توافر معايير دولية يسمح بإعداد قوائم مالية موحدة للشركات المتعددة الجنسيات، مما يشجع على انفتاح أسواق المال الوطنية، وزيادة الاستثمارات المالية والإنتاجية عربيا ودوليا.

5. بدأت دوائر ضريبية الدخل في كثير من الدول العربية (الأردن مثلا) تشترط تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تقديم إقرارها الضريبي .

الفرع الرابع: العوامل المؤثرة في تبني الدول للمعايير المحاسبة الدولية [3]

يصعب في الوقت الحاضر تفهم أداء الشركات عندما تنشأ المعلومات المالية في مواقع جغرافية حيث العديد من هذه الشركات تعد قوائمها المالية باستخدام قواعد ومعايير وتشريعات محاسبية مختلفة وبالتالي توجد قيم أو مقاييس مختلفة لنفس الأحداث الاقتصادية، ومن هنا جاءت الحاجة الماسة لوجود معايير محاسبة متجانسة وإبلاغ مالي بلغة واحدة، ومن العوامل الرئيسية التي تدعم تطور وانتشار معايير محاسبة دولية ما يلي :

- ♦ إكتساب تمثيل إعلامي للإبلاغ المالي بالنسبة للدول النامية.

---

[1] حواس صلاح، التوجيه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي و أثره على مهنة المدقق، أطروحة دكتوراه ، جامعة الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية ، 2008/2007 ، ص ص:53،52. بتصرف .

[2] معلومات مستخرجة من الموقع www.financialmanager.wordpress.com(لماذا المعايير المحاسبة)19:30. 5.5.2008

[3] حواس صلاح ، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي و أثره على مهنة المدقق ،مرجع سابق ،ص ص: 75 – 76 بتصرف.

- تحسين عملية المقارنة للقوائم المالية خاصة مع تسارع نمو أسواق المال العالمية.
- توحيد القوائم المالية.
- مساعدة المستثمر العالمي للاستثمار عالميا.
- تحقيق سمة الموثوقية والقبول العام بالنسبة للبيانات المنشورة والمعدة.
- إن وجود خصائص نوعية للبيانات المالية المبنية على أساس معايير محاسبة موجـودة عالميـا يعطيها ثقة أكبر وملائمة وقابلية لمقارنة البيانات.
- مفيدة للدول النامية التي تفتقر إلى وجود معايير محاسبة خاصة بـا.

الفرع الخامس: انتشار تطبيق المعايير المحاسبة الدولية [1]

1. أحرزت عملية وضع معايير المحاسبة الدولية في السنوات القليلة الفائتة عددا من النجاحات من تحقيق اعتراف واستخدام أكبر للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

2. من عام 2002 أصدر الاتحاد الأوروبي تشريعا يقتضى من الشركات المدرجة في أوربا تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في بياناتها المالية الموحدة، وأصبح التشريع نافذ المفعول في العام 2005 وبتطبيق على أكثر من 7000 شركة في 28 بلد، بما في ذلك فرنسا وألمانيـا وإيطاليـا وإسبانيا والمملكة المتحدة، ويعني هذا التشريع أن تحل في أوربا المعايير الدولية محل معايير ومتطلبات المحاسبة الوطنية كأساس لإعداد وعرض البيانات المالية الجماعية للشركات المدرجة في أوربا .

3. في أوربا تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 38 دولة في عام 2005، بما في ذلك روسيا وأكرانيا والدول الإسكندناقية.

4. هناك توجه عام لتبنى المعايير الدولية، ففي عام 2005 أصبحت هذه المعايير إلزامية في بلـدان عديدة من جنوب شرق آسيا وآسيا الوسطى وأمريكا اللاتينية وجنوب إفريقيا والشرق الأوسط .

5. يقدر أن أكثر من 70 دولة طلبت من شركاتها المدرجة من البورصات الوطنية تطبيق المعـايير الدولية عند إعدادها وعرضها للبيانات المالية في العام 2005.

6. البلدان العربية التي تبنت المعايير لإعداد التقارير المالية هي: مصر، البحرين، الأردن، الكويـت، لبنان، عمان، قطر والإمارات العربية المتحدة، يضاف إلى ذلك أن بلدانا عربية أخرى تتبنى معـايير

[1] معلومات مستخرجة من الموقع: www.financialmanager.wordpress.com(لماذا المعايير المحاسبة)19:30. 5.5.2008

محاسبة وطنية تعكس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مثل : السعودية ودول المغـرب العـربي والعراق.

الفرع السادس: مفاهيم المعايير المحاسبة الدولية

أصدرت لجنة المعايير المحاسبة الدولية 41 معيار، وفي إطار سياسة التحسين المستمر فقد قامت اللجنة بإعداد صياغة وحذف بعض المعايير، بحيث بقي منها في عام 2006 فقط 31 معيارا نافذ المفعول، وفيمـا يلي جدول يبين أهم أهداف ونطاق استعمال هذه المعايير:

جدول رقم 06: يبين معايير المحاسبة الدولية (IAS)

رقم المعيار و اسمه	نطاق المعيار	هدف المعيار
المعيار رقم1: عرض القوائم المالية (IAS1)	يغطي هذا المعيار المحتويـات والشكل الذي يتوجـب أن تعرض به القوائم المالية ذات الغرض العام.	يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم 1 إلى: - تحديد الأسس الواجب إتباعها لعرض القـوائم المالية ذات الغرض العام. - التأكيـد علـى تـوفير خاصـة المقارنـة Comparability بين القـوائم الماليـة لـنفس الشركة عبر الفترات المالية المتتالية والمقارنـة بـين القوائم المالية مع الشركات الأخرى التي تعمـل في نفس المجال . - تحديد الإطار العام لإعداد وعرض القوائم الماليـة وتوحيد الحد الأدنى من البيانات الواجب نشرها في القوائم المالية. - لم يحدد المعيار التفاصيل الخاصـة بـالاعتراف والقياس والإفصاح عن عمليات دقيقة ومحددة بـل ترك هذه الأمور للمعايير الأخرى.
المعيار رقم2: المخزون	يغطي هذا المعيار البضاعة تامة الصنع والبضاعة المعدة للبيـع	يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم 2 إلى: - وصف المعالجة المحاسبة للمخزون حيـث يـوفر

(IAS 2)	في العمليات العادية للمنشأة و البضاعة تحت التشغيل والأدوات التي تستخدم في عملية الإنتاج.	المعيار الإرشادات والقواعد التي تحدد تكلفة المخزون. - وصف كيفية الاعتراف بالمخزون كأصل ثم كيفية الاعتراف به كمصروف لاحقا. - بيان كيفية تحديد صافي القيمة القابلة للتحقق المخزون. - توضيح أساليب قياس تكلفة المخزون.
المعيار رقم7: قائمة التدفقات النقدية (IAS 7)		يهدف هذا المعيار إلى ضمان توفير المعلومات حول التغيرات في النقدية وما يعادلها للمنشأة بواسطة قائمة التدفقات النقدية والذي يصنف مصادر التدفقات النقدية إلى تدفقات من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية وذلك لمساعدة مستخدمي القوائم المالية بمعلومات لتقييم الوضع النقدي من حيث توفر السيولة وتوقيتها.
المعيار رقم8: السياسات المحاسبة والتغيرات في التقديرات المحاسبة والأخطاء (IAS 8)		يهدف إلى: تحديد الأسس والمعايير الواجب مراعاتها عند اختيار وتعتبر السياسات المحاسبة الواجب إتباعها عند إعداد القوائم المالية: - توضيح المعالجة المحاسبة للتغير في التقديرات المحاسبة. -بيان المعالجة المحاسبة للأخطاء التي تحدث في الفترات السابقة ويتم اكتشافها في الفترة الحالية. بعض موضوعات هي: أسس اختيار وتطبيق السياسة المحاسبة والمعالجة المحاسبة – المعالجة المحاسبة للتغيير في التقديرات المحاسبة – تصحيح أخطاء الفترات.
المعيار رقم10: الأحداث		يهدف إلى وصف ما يلي: 1. متى يجب على المنشأة أن تعدل قوائمها المالية

اللاحقة لتاريخ الميزانية (IAS 10)		بالأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية العمومية وقبل إصداراتك القوائم. 2. الإفصاحات المطلوب عرضها حول تاريخ إقرار إصدار القوائم المالية وحول الأحـداث اللاحقـة لتاريخ الميزانية.
المعيار رقم11: عقود الإنشاء (IAS 11)	يجب تطبيق هـذا المعيـار في المحاسبة عن عقود الإنشاء في القوائم المالية للمقاولين، كما تشمل عقود تقديم الخدمات المرتبطـة مباشـرة بإنـشاء الأصل.	يهدف معيار المحاسبة الدولي إلى بيان المعالجة المحاسبة للإيرادات والتكاليف المتعلقة بعقود الإنشاءات وفي الحالات يستغرق إنجاز العقد تحت التنفيذ فترة تزيد عن فترة مالية واحدة، لـذلك فالعنـصر الهـام في المحاسبة عن عقود الإنـشاءات هـي في تخـصيص إيرادات وتكاليف العقود بين الفترات المحاسبة الـتي يتم إنجاز العمل فيها، يستخدم هذا المعيار أسـاس الاعتراف الواردة في إطار إعداد وعـرض القـوائم المالية لبيان متى يجب الاعتراف بإيرادات وتكـاليف العقد كإيراد ومصروف في قائمة الدخل.
المعيار رقم12: ضرائب الدخل (IAS 12)	يطبق هذا المعيار في المحاسـبة من ضرائب الدخل، ويشمل الضرائب الـدخل، كافـة الضرائب المحليـة والأجنبيـة المفروضـة علـى الأربـاح الخاضعة للضريبة.	يهدف هذا المعيار إلى: شرح وتوضـيح المعالجـة المحاسبة لضرائب الدخل، وبالتحديد يوضح المعيـار كيفية تحديد واحتساب مقدار الدخل مستحقة الدفع عن الفترة الحالية ومقدار ضريبة الـدخل المؤجلـة، كما يوضح المعيار كيفية التعامل مع الاختلافات بين الدخل المحاسبي المعد وفق لمعايير المحاسبة والإبـلاغ المالي الدولية والدخل الخاضع للضريبة، ويعالج المعيار الاختلافات الدائمة والاختلافات المؤقتة بينهما.
المعيار رقم 14: التقارير حول	يجب تطبيق هـذا المعيـار في المجموعات الكاملة القـوائم المنشورة المعدة وفق متطلبات	يهدف هذا المعيار إلى تحديد أسس تقـديم حـول المعلومات المالية وفق القطاع سواء كـان قطـاع جغرافي أو قطاع عمل للوصول إلى ما يلي:

القطاعات (IAS 14)	معايير الإبلاغ المالي الدولية، والتي تضم الميزانية العمومية وقائمة الدخل وقائمة التدفق النقدي وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وايضاحات مرفقة بها. يلزم هذا المعيار الشركات المدرجة أسهمها في سوق الأوراق المالية ويتم تداول أسهمها في تلك السوق وأدوات الدين الصادرة عنها مثل السندات في تلك السوق.	- تحسين فهم مستخدمي المعلومات المحاسبة للأداء السابق للمنشأة. - تحسين قدرة مستخدمي المعلومات المحاسبة في تقدير مخاطر و عوائد المنشأة. - تحسين القدرة على فهم و استيعاب كل ما يتعلق بالمنشأة ككل.
المعيار رقم 16: الممتلكات والمصانع والمعدات (IAS 16)	يتم تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم 16 في المحلية عن الممتلكات والمصانع والمعدات التي تستخدم في إنتاج البضاعة أوتوريدها للمشتري والأصول المستخدمة من قبل الإدارة والأصول المعدة لغايات تأجيرها للغير.	إن الهدف من معيار الدولي رقم 16 هو وصف المعالجة المحاسبة للممتلكات والمصانع والمعدات والتي تستخدم في إنتاج البضاعة أو استخدام في توريد البضاعة إلى المشتري، كما يغطي المعيار الأصول غير المتداولة المستخدمة من قبل الإدارة والأصول التي تستخدم لغايات تأجيرها للغير.
المعيار رقم 17: عقود الإيجار (IAS 17)	يغطي المعيار جميع عقود التأجير باستثناء اتفاقيات التأجير المتعلقة بالمصادر الطبيعية والبترول والمناجم.	إن الهدف من معيار المحاسبة الدولي رقم 17 هو تحديد المعالجة المحاسبة والإفصاح الملائم لعقود التأجير التشغيلية و التمويلية لدى كل من المستأجر والمؤجر.

المعيار رقم18: الإيراد (IAS 18)	يغطي مبيعات بضاعة، تقديم الخدمات للغير، استخدام أصول المنشأة من قبل الغير مما يتولد عنه دخل المنشأة .	يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبة للإيرادات وتحديد توقيت الاعتراف با سواء كانت نتيجة بيع السلعة أوتقديم الخدمات أوالأنواع الأخرى للإيرادات.
المعيار رقم19: منافع الموظفين (IAS 19)	منافع الموظفين قصيرة الأجل، المنافع بعد انتهاء الخدمة الوطنية للعاملين، مكافأة نهاية الخدمة المقدمة للعاملين، منافع الموظفين طويلة الأجل.	يلقى هذا المعيار الضوء على متطلبات الاعتراف والقياس المحاسبي لمنافع الموظفين من قبل أصحاب العمل أثناء خدمة الموظفين، وكذلك منافع العاملين بعد التقاعد إضافة إلى متطلبات الإفصاح الواجب عرضها في القوائم المالية.
المعيار رقم20: محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية (IAS 20)	يطبق في: المنح الحكومية، المساعدات الحكومية	يعالج هذا المعيار جوانب المحاسبة المتعلقة بالمنح الحكومية والأشكال الأخرى من المساعدات الحكومية ويشمل: - المعالجة المحاسبة. - الإفصاح عن المدى من المنافع (المزايا) المعترف با أو المستعملة في كل فترة محاسبة. - الإفصاح عن الأشكال الأخرى من المساعدات الحكومية.
المعيار رقم21: أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية (IAS 21)	يطبق في: المحاسبة عن المعاملات والأرصدة بالعملات الأجنبية – ترجمة القوائم المالية للعملات الأجنبية – ترجمة نتائج أعمال وميزانية الشركات التابعة إلى العملة التي تعرض با القوائم المالية للشركة القابضة.	يهدف هذا المعيار إلى: بيان كيفية محاسبة المعاملات بالعملة الأجنبية والعمليات الأجنبية ويبين المعيار كذلك كيفية ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة إلى عملة تقرير الشركة القابضة، وعملة التقرير بالعملة التي يتم عرض القوائم المالية، ويشكل رئيسي بدف المعيار إلى تحديد أسعار الصرف الواجب استخدامها عن عملية المعاملات التجارية التي تتم بعملات أجنبية وأسعار الصرف الواجب استخدامها لترجمة القوائم المعدة بعملة أجنبية،

		وتحديد أين سيتم إظهار فروقات أسعار الصرف في القوائم المالية.
المعيار رقم23: تكاليف الاقتراض (IAS 23)	يغطي ما يلي: المحاسبة عن تكاليف الاقتراض – يتناول المعيار تكاليف الاقتراض المتعلق بعملية الاقتراض الخارجي ولا يتناول المعيار التكلفة الفعلية أو المفترضة لحقوق المالكين بما فيها رأس المال الممثل في أسهم ممتازة غير المصنفة كالتزام.	يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبة لتكاليف الاقتراض يتطلب المعيار عموما الاعتراف بتكاليف الاقتراض كمصروف، إلا أنه يسمح وكمعالجة بديلة برسملة تكاليف الاقتراض التي تعزى مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل للرسملة.
المعيار رقم :24 **الافصاحات عن الأطراف ذات العلاقة** (IAS 24)	تطبيق متطلبات المعيار في: تحديد علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة – بيان الأرصدة المعلقة بين المنشأة والأطراف ذات العلاقة با– بيان الظروف التي يكون فيها الإفصاح عن البنود – تحديد الافصاحات التي سيتم إجرائها حول تلك البنود.	الهدف منه ضمان أن تحتوي القوائم المالية للمنشأة على الافصاحات اللازمة نجد الانتباه حول إمكانية أن يكون مركزها المالي وأرباحها أو خسارتها قد تأثر بوجود الأطراف ذات العلاقة و بالمعاملات والأرصدة القائمة لدى هذه الجهات.
المعيار رقم26: **المحاسبة والتقرير عن برامج منافع**		يوضح المعيار شكل ومحتوى التقارير المالية ذات الأغراض العامة مخطط من التقاعد ويطبق المعيار على:- خطط المساهمات المحددة، حيث يتم تحديد المنافع وفق المساهمات في الخطط إلى جانب أرباح

التقاعد (IAS 26)		الاستثمار فيها . - خطط المنافع المحددة حيث يتم تحديد المنافع من خلال معادلة مبينة على أساس أرباح الموظفين و/أو سنوات الخدمة.
المعيار رقم27: **القوائم المالية الموحدة والمنفصلة** (IAS 27)		يهدف هذا المعيار إلى: بيان كيفية إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة وكذلك عرض البيانات المالية المنفصلة للشركة القابضة وبالتالي تقديم معلومات مفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبة تعكس الجوهر الاقتصادي وليس الشكل القانوني للقوائم المالية.
المعيار رقم28: **المحاسبة عن الاستثمارات** في **شركات زميلة** (IAS 28)	يطبق هذا المعيار على جميع الاستثمارات التي توصف على أنها في شركات زميلة.	يتناول هذا المعيار المعالجة المحاسبة للشركات الزميلة (الشقيقة) والهدف الرئيسي هو توفير المعلومات للمستخدمين بخصوص حصة المنشأة المستمرة في مكاسب الشركة المستمر فيها وفي الأصول والخصوم في المنشأة المستثمر فيها.
المعيار رقم29: **التقرير المالي** في **الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع** (IAS29)		يهدف هذا المعيار إلى: بيان كيفية إعادة عرض القوائم المالية والتقرير عن الأحداث الاقتصادية لمنشأة تعمل في ظل اقتصاد يعاني من ارتفاع مفرط في معدل التضخم، وبالتالي تمكين مستخدمي القوائم المالية من الحصول على معلومات محاسبية تعكس الظروف الاقتصادية الحقيقية لتلك الشركات العاملة في بيئة تضخمية مفرطة.
المعيار رقم31: **الحصص** في **المشاريع المشتركة**		يهدف إلى بيان المعالجة المحاسبة للحصص في المشاريع المشتركة في دفاتر كل طرف مشارك في ذلك المشروع، والطرف المشارك في مشروع مشترك هو طرف في مشروع مشترك له سيطرة

(IAS 31)		مشتركة على ذلك المشروع، كما يـبين المعيـار متطلبات الإفصاح في البيانات المالية لكل طـرف مشارك.
المعيار رقم32: **الأدوات المالية العرض** (IAS 32)		يهدف إلى وضع مبادئ أساسية لعـرض الأدوات المالية، إما كالتزامات أوحقوق ملكية والحالات التي يتم فيها إجراء عمليات التقـاص بـين الأصـول والمطلوبات المالية.
المعيار رقم 33: **ربحية السهم الواحد** (IAS 33)	يطبق هـذا المعيـار علـى الشركات التي يـتم تـداول أسـهمها في البورصـات أوتكون معروضة للاكتتـاب العام، أوفي سبيلها لإصـدار أسهمها في أسـواق الأوراق المالية وكـذلك الكيانـات الأخرى التي تختار الإفـصاح عن ربحية السهم الواحد، كما يطبق هـذا المعيـار علـى المعلومات المجمعة فقـط إذا كانت الشركة الأم تعد قوائم مالية مجمعة.	لقد كان المستثمرون و الأطراف المعينون يفكـرون دائما في وسائل بسيطة لتقييم تقدم وأداء الشركات، وهو ما يعرف بربحية السهم الواحد إلا أنهم َبينـوا خطورة الاعتماد على أي مقياس لأنه يكون فردي ويؤدي إلى اختزال الكثير من المعلومات ومع الطلب على هذا المعيار حاول المتخصـصون أن يـضعوا خطوطا إرشادية تضمن دليل صلاحية مثـل هـذه المقاييس، وأن يتم تطبيقها بصورة سليمة والوفـاء يتطلبان الإفصاح.
المعيار رقم34: **التقارير المالية البينية** (IAS34)	يطبق هذا المعيار على جميـع المنشآت المطلوب منها قانونا من الجهات النظامية مثل هيئة سـوق المـال ومـصلحة الشركات والبورصـات أو التي تختار طواعية نشر تقارير	الهدف الأساسي للتقارير البينيـة أو المؤقتـة هـو تقييمات مستمرة ومناسبة من ناحية التوقيت لأداء المنشأة ومع هذا فإن التقارير المؤقتة لها قيود ملازمة، حيث أن فترة التقرير القصيرة تجعل تأثيرات الخطـأ في التقييم والتخصيص كبيرة.

	مالية قصيرة الأجل (بينيـة) تغطى فترة أقصر من نـسبة مالية كاملة.	
المعيار رقم36: **الانخفاض** في **قيمة الأصول** (IAS 36)		يهدف هذا المعيار إلى: بيان كيفية معالجة التدني في قيمة الأصول التي تمتلكها المنشأة حيث يقوم المعيار على مبدأ أساسي هو ضرورة عدم تسجيل أصـل دفتريا بقيمة تزيد عن قيمته العادلة أوالحقيقية.
المعيار رقم37: **المخصصات، الالتزامات المحتملة، الأصول المحتملة** (IAS 37)	يطبق هذا المعيار على جميـع المنشآت عند المحاسـبة عـن المخصـصات والالتزامـات المحتملة والأصول المحتملة، فيما عدا تلك الناشئة عن العقـود التنفيذيـة، الأدوات الماليـة المرحلة بالقيمة العادلة، عقود التأمين مع حملـة البـوالص، الأحداث والمعاملات المغطاة بواسطة معايير محاسبة دوليـة أخرى.	يهدف هذا المعيار إلى وصـف المعالجـة المحاسـبية الملائمة والافصاحات المطلوبة لكل من المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة. كما يوضح مجموعة الظـروف الـتي تـؤدي إلى الاعتراف بالمخصصات وإثباتها في الدفاتر، يطبق هذا المعيار على جميع المنـشآت عنـد المحاسـبة عـن المخصصات والالتزامات المحتملة.
المعيار رقم38: **الأصول غير الملموسة** (IAS 38)	يطبق هذا المعيار على تكاليف الإعانات والتدريب وتكاليف ما قبل التـشغيل والبحـث والتطوير وبراءات الاختـراع والترخيص وأفـلام الـصور المتحركة وبرامج الحاسـوب والمعرفة الفنية، والامتيـازات وإتاوات العمـلاء وحـصة	يهدف هذا المعيار إلى تغطية الأصول غير الملموسـة والتي لا تغطيها معايير محاسبة دولية أخـرى مـن حيث: -تحديد من يمكن أن يجـب أن يـتم الاعتـراف بالأصول غير الملموسة. - تحديد الأسس الواجب استخدامها لقياس الأصول غير الملموسة. - توضيح كيفية معالجة الإطفاءات وخسائر التدين

	السوق وعلاقات العملاء وقوائم العملاء وحصص الاستيراد وغيرها.	التي يمكن أن تطرأ على الأصول غير الملموسة. - الافصاحات الواجب عرضها بخصوص الأصول غير الملموسة.
المعيار رقم39: الأدوات المالية (IAS 39)	الاعتراف والقياس، ينبغي تطبيق هذا المعيار على كافة الأدوات المالية.	يقوم المعيار المحاسبي الدولي رقم39 بوضع أسس الإثبات والقياس والتحليل المتعلقة بالأدوات المالية في القوائم المالية، ويمثل الأخذ بالقيمة العادلة للأدوات المالية السعة الأساسية للمعيار
المعيار رقم40: الاستثمارات العقارية (IAS 40)	يطبق في الاستثمارات العقارية، العقارات المملوكة – العقارات المحتفظ بها من قبل المنشآت العقارات المملوكة من قبل الشركة القابضة.	يهدف هذا العيار إلى وصف المعالجة المحاسبة للاستثمارات العقارية من حيث الاعتراف بها والقياس اللاحق لها بعد الاعتراف الأولى ومتطلبات الإفصاح الخاصة با: - يجب تطبيق معيار المحاسبة رقم 40 في عملية الاعتراف والقياس والإفصاح بالاستثمارات العقارية المملوكة من قبل المنشأة و التي تنوي المنشأة الاحتفاظ با لغايات التأجير للغير أو بدف الاحتفاظ با لفترة طويلة.
المعيار رقم41: الزراعة (IAS 41)		يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبة للأنشطة الزراعية وبين كيفية عرض القوائم المالية والإفصاحات المتعلقة بذه الأنشطة، يجب أن يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الموضوعات التالية عندما يتعلق بنشاط زراعي: - الأصول البيولوجية. - المنتج الزراعي عند تغطية الحصاد. - المنح الحكومية التي تغطيها الفقرتان 34 و 35.

المصدر: من اعداد الطالبتين، بالاعتماد على المصدرين

- د محمد أبو نصار ، جمعة حميدات ، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية ، دار وائل للنشر ، الأردن ، 2008.
- طارق عبد العال حماد ، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2006

المطلب الثاني: معايير الإبلاغ المالي الدولية "IFRS"

إن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ألا وهي المعايير التي أعلن عنها مجلس المعايير المحاسبة الدولية والتي كانت تعرف مسبقا بمعايير المحاسبة الدولية، تظهر كمعايير المحاسبة على الصعيد العـالمي ويمكن أن توصف وفقا للبعض بأنها " لغة المحاسبة الدولية المشتركة "، وبذا سنقوم بعـرض معـايير الإبلاغ المالي من حيث التسمية ونطاق تطبيقه وكذلك تقديم تفصيل موجز عـن الهـدف المعيـار كالتالي:

جدول **رقم(07):**يبين **معايير الإبلاغ** المالي **الدولية(IFRS)**

اسم و رقم المعيار	نطاق المعيار	الهدف
المعيار رقم 1: تبنى معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة (IFRS1)	- تخضع القوائم المالية لمعايير الإبـلاغ المالي للمرة الأولى، حتى ولـو كانـت المنشأة قد عرضـت معظـم قوائمهـا السابقة بالالتزام مع معايير الإبلاغ المالي الدولية وأنه لا تحتوي على بيان صريح بأنها تلتزم بذه المعايير. - كما تطبق على المنشآت التي كانت تطبق معايير غير متوافقة مـع معـايير الإبلاغ المالي الدولية.	يهدف إلى ضمان أن القوائم المالية الـتي تعد لأول مـرة علـى أسـاس IFRS والقوائم المالية المرحلية الأوليـة تـشمل معلومات مالية عالية الجودة يتحقق با ما يلي: - تحقق الشفافية لمـستخدميها وتـوفر معلومات مقارنة لكل الفترات المعروضة. - توفر نقطة البداية ملائمة وفق معـايير الإبلاغ المالي. - يمكن إعدادها بتكلفة لا تتجاوز المنفعة المتأتية لمستخدميها.
المعيار رقم 2: المدفوعات على أساس الأسهم (IFRS2)	يجب أن يطبق المعيار على كافة عمليات الدفع التي تتم إلى أسـاس مـدفوعات الأسهم وبخاصة: - تسويات حقوق الملكية. - تسويات نقدية على أسـاس سـعر السهم.	يهدف هذا المعيار إلى بيان ووصف كيفية التقرير عن العمليات التي تتضمن التسديد من خلال إصدار أسهم، وبشكل خـاص يتطلب المعيار أن تـنعكس آثـار تلـك العمليات.

	- العمليات التي تحصل المنـشأة مـن خلالها على سلع أو خدمات.	
المعيار رقم3: اندماج الأعمال (IFRS3)	يتناول ما يلي: - طريقة المحاسبة عن اندماج الأعمال. - يمكن أن يتم ضم الأعمـال بطـرق متنوعة تتحدد على ضوء أسباب قانونية أو ضريبية أو أخرى وقد تتضمن شراء مشروع لحقوق الملكية عن مشروع آخر أو شراء صافي أصول مشروع آخر.	يهدف إلى بيان ووصف كيفية التقرير عن عمليات اندماج الأعمال ويتطلب أن يتم اعتماد طريق الشراء للمحاسبة عن اندماج الأعمال وبالتالي فإن المقـتني (الـدامج) سيقوم بالاعتراف بالأصول والالتزامـات والالتزامات المحتملـة المتعلقـة بالمنـشأة المشتراة (المندمجة) بقيمتها العادلة بتـاريخ الاندماج، ويتم الاعتراف بالشهرة كأصل والتي لا يتم إطفائها على عدد من السنين بل تخضع لاختبار التدني سنويا.
المعيار رقم4: عقود التأمين (IFRS4)	تطبق المنشأة هذا المعيار على: -عقود التأمين التي تـصدرها وعقـود إعادة التأمين الواردة إليها.	يهدف إلى تحديد التقارير الماليـة لعقـود التأمين من جانب المنشأة المصدرة لهـذه العقود (شركة التأمين Assurance) حتى يكمل المجلس المرحلة الثانية لمشروعه من عقود التأمين وخاصة أن هذا المعيـار يتطلب: - إدخال تحسينات محـدودة للمحاسـبة بواسطة شركات التأمين بالنسبة لعقـود التأمين. - الإفصاح الذي يحدد ويوضح المبالغ في القوائم المالية والناشئة من عقود التأمين.
المعيار رقم5: الأصول غير	تنطبق متطلبات تصنيف وعرض هـذا المعيار على جميع الأصول غير المتداولـة	تحديد المعالجة المحاسبية للأصول المحتفظ بـا بغرض البيع والعرض والإفـصاح عـن

المتداولة المحتفظ بها لأغراض البيع والعمليات المتوقفة (IFRS5)	وعلى كل المجموعـات التـصرف في أصول مع بعضها وتنطبـق متطلبـات القياس الواردة في العيـار علـى كـل الأصول غـير المتداولـة ومجموعـات التصرف.	العمليات المتوقفة، ويتطلب المعيار ما يلي: - قياس الأصول الـتي تـستوفي معـايير التصنيف بأنها " محتفظ بـا لغرض البيع " بالقيمة الأقل نتيجة المقارنة بـين القيمـة الدفترية المعدلة والقيمة العادلة مخـصوصا منها تكاليف البيع ويتم إيقاف حساب أي إهلاكات عن هذه الأصول. - يتم عرض الأصول المـستوفاة لمعـايير التصنيف بأنها " محتفظ بغرض البيع كبند مستقل في الميزانية، كذلك تعرض نتـائج العمليات المتوقفة في بند مستقل في قائمة الدخل.
المعيار رقم 6: الكشف عن المصادر المعدنية وتقييمها (IFRS6)	يجب تطبيـق المعيـار علـى نفقـات الاستكشاف والتقييم المتعلقة بالكشف عن المصادر الطبيعية من حيث لا ينطبق على نفقات الاستكشاف: - التي تدفع قبل حصول المنشأة علـى حق قانوني باستغلال منطقـة معينـة أومنجم أوما شابه. - التي دفع بعد ثبوت الجدوى الفنيـة والتجارية لاستخراج الموارد الطبيعية.	يهدف إلى وصف كيفية التقرير المالي عن كشف عن المصادر الطبيعية و بشكل أكثر تحديد،يهدف إلى: - إدخال تحسينات محدودة للممارسـات المحاسبية الحالية لنفقـات الاستكـشاف والتقييم. - تحديد أي من نفقـات الاستكـشاف والتقييم يجب رسملتها كأصل، وأي منـها يجب الاعتراف به كمصروف. - إخضاع نفقات الاستكشاف والتقيـيم المصنفة كأصل لتقييم التدني طبقا للمعيار رقم 06،في حين قياس أي تـدني وفـق معيار المحاسبة الدولي رقم 36. - بيان الافصاحات تحدد و توضح المبالغ الواردة في القوائم المالية عن الكشف وعن

		تقييم المصادر الطبيعية.
المعيار رقم 7: الأدوات المالية الافصاحات (IFRS7)	يجب أن يطبق المعيار من قبل جميع المنشآت ولكافة أنواع الأدوات المالية.	يهدف إلى بيان متطلبات الإفصاح المتعلقة بالأدوات المالية في القوائم المالية بحيث تمكن مستخدمو تلك القوائم من تقييم: - الأهمية للأدوات المالية في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل للمنشأة. - طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية التي قد تتعرض لها المنشأة خلال الفترة المالية وكذلك بتاريخ إعداد التقارير المالية.
المعيار رقم8: تقديم التقارير حول القطاعات (IFRS8)		يهدف إلى تقديم تقرير عن الأداء المالي للقطاعات التشغيلية.

المصدر: من اعداد الطالبتين، بالاعتماد على المصدرين

- د محمد أبو نصار ، جمعة حميدات ، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية ، دار وائل للنشر ، الأردن ، 2008.
- طارق عبد العال حماد ، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2006

خلا صة الفصل

من خلال ما ذكرناه في هذا الفصل تمكنا من التوصل إلى الدور الهام الذي تلعبه المحاسبة ضمن مختلف المجالات في تطوير المشاريع الإقتصادية ذات الطابع الحيوي، ويتجلى هذا في ما تقوم عليـه من مجموعة من الأسس والمبادئ التي تكونت عبر السنين؛ ونظرا لعدم إقتـصار المحاسـبة علـى المشروعات الاقتصادية أدى هذا إلى تفرعها إلى عدة فروع وأنواع منـها المحاسـبة التحليليـة، الحكومية، الخاصة، الضريبية...إلخ. إضافة إلى تعدد وظائفها وإعطاء صورة للغير تمكن من معرفـة درجة القدرة الإقتصادية.

أما بالنسبة للنظام المحاسبي فيعتبر الركيزة الأساسية الذي تقوم عليه المنشأة ومن خلاله تتحقق معظم أهداف المنشأة بالصورة المرجوة من طرف مسيري المنشأة وكذا إعطاء قدرة على الرقابـة الداخلية وتحليل الأخطاء الناتجة عنه عدمها، وذلك بتطوير معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبـلاغ المالي الدولية لتلبية الأوضاع الجديدة للإنفتاح على إقتصاد ناجح يوفر معلومات تمتاز بالـشفافية وقابلية المقارنة، وهو ما يؤدي إلى تشجيع الإستثمار وتوسيع الأعمال الإقتصادية.

الفصل الثاني:

دراسة المخطط المحاسبي الوطني

مقدمـــة الفصل

لقد تم إصدار المخطط المحاسبي الوطني بناءا على الأمر 75-35 المؤرخ في 29 أفريـل 1975 معوضا بذلك المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1957 حيث أن هذا المخطط لم يكن يتوافق مع الحاجيات الاقتصادية والاجتماعية للجزائر، ومنذ ذلك الوقت إلى الآن تسعى المؤسسات الجزائريـة الاقتصادية لتسجيل عملياتها المحاسبية الغير موجودة في المخطط المحاسبي الوطني، أو عدم وجود طريقة معينة لمعالجة ذلك. فهذا الأخير كان يستجيب لاحتياجات خاصة بفترة سابقة، أصـبح في الآونـة الأخيرة لا يتماشى مع الشروط الاجتماعية والاقتصادية الجديدة للجزائر، خاصة بعد الإصـلاحات الاقتصادية التي قامت بها الجزائر للانتقال من الاقتصاد الاشتراكي إلى اقتصاد السوق، مما اسـتوجب إعادة النظر في النظام المحاسبي وإجراء مستويات لإظهار المعلومات المحاسبية بصورة سـليمة وإعـداد القوائم المالية.

ونظرا لما قد يترتب على التغيرات المحاسبية من آثار على المركز المالي للمحاسبية فإنه يمكن دراسة النظام المحاسبي من خلال تناول ثلاث مباحث كالتالي:

المبحث الأول: الإطار النظري للمخطط المحاسبي الوطني.

المبحث الثاني: سير حسابات الميزانية.

المحث الثالث: سير حسابات التسيير والنتائج.

المبحث الأول: الإطار النظري للمخطط المحاسبي الوطني

يهدف كل مخطط محاسبي إلى توحيد المصطلحات، قائمة الحسابات وآليات سيرها وطرق التقييم ثم إعطاء نماذج للوثائق الشاملة، فقد أصبح إجباري التطبيق سنة 1973 ليحل محل المخطط المحاسبي الفرنسي العام.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المخطط المحاسبي الوطني

تعود أولى محاولات تكييف المخطط المحاسبي العام الذي كان ساريا العمل به في الجزائر تاريخيا إلى سنة 1969، أين كلفت السلطات السياسية وزارة المالية بالانطلاق في شهر ديسمبر بهذه المحاولة لأجل أقصاه 6 أشهر حسب ما ورد في قانون المالية 1970 الفقرة 19.

فقد انطلق القائمون على تصميم المخطط المحاسبي بادئ الأمر بانتقاد المخطط المحاسبي العام 1957 وتنطوي هذه الخطوة في الأصل على الانتقادات التي وجهها الفرنسيون أنفسهم لهذا المخطط،[1] كون الجزائر إلى غاية 1975 كانت تابعة في نظامها المحاسبي للمخطط الفرنسي الصادر 1957 وذلك بحكم الاستعمار الفرنسي للجزائر، فالمخطط الفرنسي لسنة 1957 كان يجيب على احتياجات الاقتصاد الليبرالي المنظم بواسطة السوق، هذه النظرة لم تجب على احتياجات ومتطلبات الاقتصاد الاشتراكي وسياسة التخطيط التي انتهجتها الجزائر [2]، فتم في شهر نوفمبر من سنة 1973 تبنى المخطط الجديد من طرف المجلس الأعلى للمحاسبة، تلاه صدور الأمر رقم 75/35 الصادر بتاريخ 75/04/29 والقاضي بإجبارية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني على الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، الشركات الإقتصادية المختلطة، الشركات التي تخضع لنظام التكليف بالضريبة على الأساس الحقيقي مهما كان شكلها، ثم صدور المرسوم الوزاري المتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الصادر بتاريخ 1975/06/23 عن وزارة المالية.

إلا أن ما طبع عمل هذه اللجنة وأنقص من فاعليتها هو ضعف الطاقم المكون لها والمتكون من خبراء ومختصين وعددهم أربعة والاكتفاء بهؤلاء المختصين في مجال المحاسبة دون إشراك مختصين في الاقتصاد والمالية والباحثين في هذه الميادين إذ على العكس من ذلك تمت الاستعانة بخبراء أجانب من

---

(1) بن بلغيث ياسين، أهمية لإصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية ، اطروحة دكتوراه ، جامعة الجزائر، 2006 ، ص: 147 .

(2) سيد علي بساعد، إسماعيل رزقي، دراسة نقدية للمخطط المحاسبي الوطني ، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس، جامعة الجزائر ، جوان 2006ص:35 .

المجلس الوطني للمحاسبية الفرنسي بالإضافة إلى خبير تشيكوسلوفاكي ساهم في إرسـاء الخطـوط العريضة للمخطط المحاسبي الوطني لبلاده والمعتمد منذ1966/01/01، وتحديده طبيعـة المقـادير المحاسبية ذات الأهمية بالنسبة للإقتصاد الإشتراكي.

إن ما يؤكد تأثير التوجه الاشتراكي الذي تبنته الجزائر بعد الاستقلال على أعمال لجنة التوحيـد التي توجت بمخطط روعِي عند إعداده الإجابة على احتياجات المحاسبية الوطنية، التخطيط الـوطني ومراقبة التحصيل الجبائي، ما يلي:[1]

- ♦ إهمال دور المؤسسات الاقتصادية باعتبارها المنتج الأساسي للمعلومات المحاسبية للإسـهام في تصميم وإرساء هذا المخطط بالاقتراحات، خاصة إذا تعلق الأمر بالإجابة على احتياجات التسيير الداخلي لهذا المؤسسات.
- ♦ تصميم مخطط محاسبي وطني لا يقوم على الجميع والمزاوجة بين المحاسـبة العامـة للمؤسـسة والمحاسبية التحليلية والاكتفاء بتبني الأولى على أن يترك تنظيم وتبني الثانية وتكييفها على حسب احتياجات كل مؤسسة.

وقد حدثت عدة تعديلات على هذا المخطط نذكر منها:

- ♦ الأمر 1850/ F/DC/CE/89/04 بتاريخ 24 ماي 1984 متعلـق بـ ـ محاسـبة العمليات المرتبطة باستقلالية المؤسسات.
- ♦ الأمر 635/F/DC/CE/90/046 بتاريخ 11 مارس 1990 المتعلق بمشاركة العمال في أرباح الشركات، حيث ركز على التسجيل المحاسبي لهذه العملية.
- ♦ الأمر أو التعليمة 001/95 بتاريخ 02 أكتوبر 1995 المتعلق بمحاسبة أموال المـساهمات الذي يعطي أسلوب أو صيغة التسجيل المحاسبي والعمليات المتعلقة بأموال المساهمة العينية.
- ♦ الأمر 518/MF/DGV بتاريخ 21 أفريل 1997 المتعلق بالتسجيل المحاسبي لفرق إعادة التقييم الخاص بالحساب رقم 15.

مع وجوب الإشارة إلى وجود خمس مخططات محاسبية قطاعية المتعلقة بـ:

1. القطاع الزراعي الصادر سنة 1987.
2. قطاع التأمينات الصادر سنة 1987.
3. قطاع البناء والأشغال العمومية الصادر سنة 1988.

---

[1] Bouaziz Hamid : Analyse comparative entre le référentiel IRRS et le cadre comptable Algérien , Diplôme Supérieur des études bancaire , Algérie ,octobre 2006, page 9 .

4. القطاع السياحي الصادر سنة 1989.

5. القطاع البنكي الصادر سنة 1992.

هذه الخمسة مخططات تقدم عموما قوائم حسابات ومصطلحات وطرق سير الحسابات وأيـضا الوثائق الشاملة الخاصة بها بدون التطرق إلى أي معالجة خاصة بالمحاسبية التحليلية.

الفرع الأول: خصائص المخطط

أول ما نشير إليه بهذا الصدد هو اعتماد معدي هذا المخطط عند تصميمه على النموذج المبـسط أي اعتماد المحاسبة العامة دون المحاسبة التحليلية.

مع العلم أن هذا المخطط موجه أساسا للمؤسسات التي تمارس أنشطة تجارية وصناعية، مع إهمال الأنشطة الاقتصادية الأخرى مثل نشاط البنوك، نشاطات التأمين والمستثمرات الفلاحية.[1]

يكون المخطط المحاسبي إلزامي بالنسبة لـ : [2]

- المنظمات العمومية ذات الطابع التجاري والصناعي.
- شركات الاقتصاد المخطط.
- المؤسسات مهما كان شكلها والخاضعة للنظام الضريبي حسب الفائدة الحقيقية.

كما يمكن أن يوسع المخطط ليشمل مؤسسات أخرى لم تذكر.

إن المخطط الوطني للمحاسبة أوالمخطط القطاعي للمحاسبة المكيف لمؤسسة واحدة يشكل مخططا خاصا للمحاسبة.

إن المخطط المحاسبي الوطني فصل بين الحقوق والديون ويظهر ذلك من خلال المجموعتين الرابعـة والخامسة.

يعتمد الترقيم على مبدأ التصنيف العشري فلكل حساب أساس رقم خاص وتمييزي ذو رقمـين رقمت الأصناف من 1 إلى 8 ويتضمن الترقيم 3 أرقام.

- رقم المئات ويوافق رقم الصنف.
- رقم العشرات ويوافق رقم الحساب العشري.
- رقم الآحاد وهو رقم ترتيبي.

---

(1) بن بلغيث ياسين ، أهمية إصلاح المؤسسات مرجع سابق ، ص: 148 .

(2) سيد علي بساعد ، دراسة نقدية للمخطط ، مرجع سابق ، ص: 36 .

الفرع الثاني: أهداف المخطط المحاسبي

يهدف المخطط المحاسبي الوطني إلى ما يلي[1] :

- التسجيل الكامل، أي تسجيل البيانات المحاسبية وحفظها وفقا للترتيب الزمني الذي تحقق فيه.
- مراقبة مدى صحة ودقة البيانات، والقيام بعملية التصحيح.
- في المؤسسة التنظيم يتجسد من خلال تبنيها المخطط المحاسبي مع اختيار نماذج للوثائق اللازمة والإجراءات المختلفة للمعالجة.
- تنص المادة الرابعة من القرار 75-35 الصادر بـ 29 أفريل 1975 على أن المخطط المحاسبي الوطني يجب أن يكون مقسما بالشكل الذي يسمح بتسجيل ومراقبة كل العمليات المحققة من طرف المؤسسة، كذلك الاعتماد على الوثائق الشاملة.
- تدفيق المحاسبة من طرف مصلحة الضرائب.
- توفير معلومات للهيئات الاقتصادية.
- تسهيل عملية التنبؤ بشكل أساسي من أجل متطلبات التخطيط المركزي الجزائري.

المطلب الثاني: أصناف حسابات المخطط المحاسبي الوطني

سنحاول من خلال هذا المطلب استعراض بنية حسابات المخطط المحاسبي الوطني التي جسدها القرار الوزاري الصادر بتاريخ 1975/06/23 والمتعلق بكيفية تطبيق هذا المخطط حيث يرقى مبدأ العمل داخل هذا المخطط إلى ما يكفل حاجة المحاسبة للصرامة في التسجيل والصحة في التصوير، والنقد في التمثيل من خلال وضع نسيج (دليل) محاسبي عبر جملة من الترتيبات بدأ من التعريف بالحسابات (مصطلحات) وقاعدة حركتها (السير) وتنتهي بتحليلها وقياس نتيجة حركتها.

الفرع الأول: فكرة الترميز

تبنى المخطط المحاسبي في ذلك نظام التعداد العشري بالرمز طبعا لكل صنف برقم ذو عدد واحد يتفرع شيئا فشيئا إلى أرقام ذات عددين، 3 أعداد، 4 أعداد ...الخ، سعيا وراء ذلك لتفصيل الحسابات والوصول إلى دقة تسجيل العمليات.[2]

- تم تقسيم كل مجموعة إلى حسابات رئيسية (comptes principaux).
- تم تقسيم الحسابات الرئيسية إلى حسابات فرعية (comptes divisionnaires).

---

[1] سيد علي بساعد، دراسة نقدية للمخطط، مرجع سابق، ص :37 .

[2] ع. إبراهيم وآخرون، المخطط المحاسبي الوطني، دراسة الحسابات وتطبيقها، دار نشر page bleu ، ص: 6 .

♦ تم تقسيم الحسابات الفرعية إلى حسابات جزئية (sous comptes).

فمثلا نجد أن مجموعة الاستثمارات التي تضم الوسائل الفنية الضرورية لممارسة النشاط قد قسمت إلى حسابات رئيسية منها على سبيل المثال تجهيزات الإنتـاج (حـ ـ /24) تجهيـزات اجتماعيـة (حـ /25) وقد قسمت تجهيزات الإنتاج إلى حسابات فرعية منها مثلا: المبـاني (حـ ـ /240) ومعدات نقل (حـ /244) وقد قسمت كذلك معدات النقل إلى حسابات جزئيـة منـها مـثلا سيارات (حـ /240)، عربات الجر(حـ /2441) ..الخ.[1]

الفرع الثاني: تعريف الأصناف

لقد انطلق المخطط المحاسبي الوطني في بنائه لجهاز المعلومات الذي يحتوي عليه من فكرة الميزانيـة على النحو التالي:[2]

1. سميت مكونات الموجودات والمطالب التي هي الاستثمارات والمخـزون والـذمم والأمـوال المملوكة والديون في مجموعات (classe).
2. تم إعطاء كل مجموعة رقما على النحو التالي:

الأموال المملوكة: 1، الاستثمارات: 2، المخزون: 3، الذمم: 4، الديون: 5، التكـاليف: 6، الإيرادات: 7، النتائج: 8.

وتتوزع هذه الأصناف من 1 إلى 8 من حيث المبدأ إلى 3 مجموعات كبرى هي:

♦ حسابات الميزانية وتحتوي الأصناف من 1 إلى 5.

♦ حسابات الاستغلال وتحوي الصنفين 6 و7.

♦ حسابات النتائج وتحوي على حسابات الصنف 8.

أولا: حسابات الميزانية

المجموعة الأولى: الأموال الخاصة

" يتضمن هذا الصنف على وسائل التمويل التي ساهم بها صاحب أو أصحاب المؤسسة ووضعها تحت تصرف إدارة المؤسسة بصورة دائمة ".[3]

---

[1] سعدان شبايكي ، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني ، مرجع سابق ،ص ص: 8 , 9 .

[2] نفس المرجع السابق ، ص: 8.

[3] خالص صافي صالح ، المبادئ العامة للمحاسبة ، مرجع سابق ، ص: 143.

" تعتبر الأموال الخاصة أول وأهم مصدر من مصادر تمويل المؤسسة حيث أهميته دليل عن مـدى الاستقلالية المالية تجاه الغير، وتعرف الأموال الخاصة على أنها مجموعة من وسائل التمويـل الـتي أحضرها المؤسسون أو الملاك (التأسيس) والأموال التي تركوها فيمـا بعـد تحـت تـصرف المؤسسة ".[1]

المجموعة الثانية: الإستثمارات

تمثل الإستثمارات مجموع الممتلكات والقيم الدائمة مادية، حسية أو معنوية مكتسبة أو منشأة من طرف المؤسسة وليس الهدف من إنشائها بيعها أو تحويلها ولكن اسـتعمالها كوسـائل دائمـة للاستغلال، والحصول على منافعها الضرورية لتمكين المؤسسة من ممارسة نشاطها.[2]

تصنف الاستثمارات إلى:[3]

1. الأصول الثابتة المعنوية: هي عبارة عن أصول لا وجود لها مثل المصاريف الإعدادية ولكنها مهمة ضرورية لنشاط المؤسسة تقوم بشرائها.
2. الأصول الثابتة المادية: هي عبارة عن استثمارات مادية ملموسة ولها حياة تجعلـها قابلـة للاهتلاك.

المجموعة الثالثة: المخزون

" تعتبر المخزونات أو تمثل جزء مهم من الأصول المتداولة التي تتعامل بهـا المؤسـسة وتختلـف تركيبتها ومكوناتا حسب طبيعة المؤسسة والنشاط الذي تمارسه حيث أن المؤسسات التجاريـة تتعامل بالبضائع التي تشتريها لغرض إعادة بيعها، أما في المؤسسات الصناعية فإنها تشري المـواد الأولية ومستلزمات الإنتاج الأخرى الضرورية وتحولها إلى منتجات تامة الصنع ".[4] ومن خلال هذا نستنتج أن " المخزونات هي مجموعة من الممتلكات تكتسبها أوتصنعها المؤسسة وتعينها للبيع لاستهلاكها أثناء التصنيع أو خلال دورة الاستغلال ".[5]

---

(1) محمد بونين ، المحاسبة العامة ، مرجع سابق ، ص: 93 .

(2) شبايكي سعدان ، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني ، مرجع سابق ، ص: 8 .

(3) سيد علي بساعد ، دراسة نقدية للمخطط المحاسبي الوطني ، مرجع سابق ، ص: 39 .

(4) خالص صافي صالح ، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة و المخطط المحاسبي الوطني ، مرجع سابق ، ص: 201 .

(5) إبراهيم الأعمش ، أسس المحاسبة العامة ، مرجع سابق ، ص: 63 .

المجموعة الرابعة: الذمم (الحقوق)

تمثل الذمم مثلما عرفها المخطط المحاسبي الوطني مجموع الحقوق التي اكتسبتها المؤسسة نتيجة علاقتها التجارية والمالية، فهي إذن أموال المؤسسة لدى الغير والذمم هي مجموعة من مجموعات الموجودات الثلاث ولذلك فهي حسابات مدينة تتزايد من الجانب المدين (الأيمن) وتتناقص في الجانب الدائن (الأيسر)[1] هذا التصنيف يشمل على مجموعتين من الحسابات الأولى وهي الحقوق والأموال التي للمؤسسة عند الغير ولم يتم تحصيلها لحد الآن لذلك يقال عنها أنها أموال بذمة الغير أو باختصار ذمم، أما الثانية فهي الأموال التى حصلتها.[2]

المجموعة الخامسة: الديون

الديون من مجموعة الممتلكات أو الخدمات التي منحت للمؤسسة ويتم تسديدها من طرف المؤسسة عندما تنتهي مدتا المحددة، وتضطر المؤسسة للإستدان عندما تكون موجوداتا النقدية (المالية) لا تسمح لها بالتسديد الفوري، ولهذا الغرض تقدم هذه الامتيازات للمؤسسة من طرف الموردين عندما تتطلب الحاجة وهناك ديون أخرى تتعلق وتمس بالناحية القانونية (مثل مصالح الاجتماعية، عمال، شركاء، زبائن) وبالتالي نستطيع القول بأن الديون تمثل مجموعة من الالتزامات (الواجبات) التي تدين المؤسسة بمقتضى علاقاتا مع الغير وتشتغل الديون قسم 5 من خصوم الميزانية حيث تعتبر خصوم حقيقية ترتفع من الجانب الأيسر (جهة دائن) وتنخفض من الجانب الأيمن (جهة مدين) أو يستحمل أن يكون رصيده مدين. [3]

ثانيا: حسابات التسيير

نعني بحسابات التسيير حسابات الاستغلال الذي يعني قيام المؤسسة بعملية توليف لإمكاناتا مع مجموعة عناصر من المصاريف بهدف تحقيق هدفها المادي والنقدي وهو تحقيق الإيراد.

المجموعة السادسة: التكاليف

إن الصنف السادس يتضمن على حسابات كافة المصاريف والنفقات التي تتحملها المؤسسة من أجل تسيير أعمالها خلال الدورة المالية ولذلك تسمى هذه التكاليف بتكاليف التسيير أو التكاليف الإيرادية، حيث عن طريق إنفاق وصرف هذه المبالغ في عمليات الاستغلال والتشغيل يتم

---

[1] شبايكي سعدان ، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني ، مرجع سابق ، ص: 93 .

[2] خالص صافي صالح ، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة و المخطط المحاسبي الوطني ، مرجع سابق ، ص: 201 .

[3] إبراهيم الأعمش ، أسس المحاسبة العامة ، مرجع سابق ، ص: 89 .

الحصول على البضائع في المؤسسات التجارية وإنتاج الخدمات في المؤسسات الأخرى والتي يـتم تسويقها وتحقيق دخل أو إيرادات إجمالية للمؤسسة.[1]

المجموعة السابعة: الإيرادات

يشمل على الحسابات المتعلقة بالمنتجات التي تنتجها المؤسسة مهما كان نوعها سواء كانت مادية أو مالية أو خدمية، حيث يمكن عن طريقها أن يتحقق إيراد أو عائد للمؤسسة.[2]

ثالثا:حسابات النتائج

إن حسابات الصنف الثامن هي في الحقيقة حسابات نحصل عليها نتيجة لمقابلة الإيـرادات الـتي تحققها المؤسسة خلال السنة المالية مع التكاليف التي تحملتها خلال نفس الفترة بمعنى آخر نحصل على حسابات هذا الصنف نتيجة مقابلة حسابات الصنف السابع مع الصنف السادس، وتستعمل حسابات الصنف الثامن في نهاية السنة لتحديد النتيجة الصافية التي حققتها المؤسسة خلال السنة والوصول إلى تحديد النتيجة الصافية.[3]

المطلب الثالث: مزايا وعيوب المخطط

لم يحظ المخطط بالدراسة كما كان متوقعا وما كتب حوله إلا الشيء القليل النـادر، مـشاكل عديدة تتخبط فيها المؤسسات نتيجة تطبيقها المخطط المحاسبي الوطني، طرحت في مناسبات عديـدة ولكنها في انتظار الحل إلى اليوم.

الفرع الأول: مزايا المخطط [4]

- نص على ثغرات المخطط المحاسبي العام الفرنسي الذي كان مطبقا إلى سنة 1975.
- آتى بتصنيف جديد للحسابات بالمقارنة بالمخطط المحاسبي العام،فالحاسبات متجانسة ودقيقة.
- وجد حلا لحسابات الصنف (4)، الصنف (5) التي كانت تمكن لها الظهور بجانب الأصـول أو بجانب الخصوم وهي الآن حسابات تناظرية.
- أمر بتطبيق الجرد المستمر بالنسبة للمخزونات.
- أتى بعدد من الوثائق الملحقة تكمل الوثائق الشاملة المعروفة.

---

(1) خالص صافي صالح ، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة و المخطط المحاسبي الوطني ، نفس المرجع ، ص: 231 .

(2) نفس المرجع ، ص: 232 .

(3) خالص صافي صالح ، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة و المخطط المحاسبي الوطني ، مرجع سابق ، ص: 247 .

(4) محمد بونين ، المحاسبة العامة للمؤسسة ، مرجع سابق ، ص: 52 .

♦ أتى بجدول حسابات النتائج جزئية ذات أهمية معتبرة.

الفرع الثاني: عيوب المخطط

إن طريقة تقديم المخطط المحاسبي الوطني تظهر العديد من التقصير على مستوى الجانب النظـري من حيث الإطار المفاهيمي، المصطلحات المستعملة والحسابات المركبة.

أولا: التقصير المفاهيمي[1]

يتعلق التقصير المفاهيمي بالإطار المفاهيمي، الأهداف ومستعملي المعلومة المحاسبية وأيضا الأسس والقواعد المحاسبية المرتبطة بتعريف المفاهيم المحاسبية وتنسيق الحسابات؛ غيـاب إطـار مفـاهيمي والوسيط وبدون مرجعية تذكر من جهة، ومن جهة أخرى فالمشاكل والوضعيات الجديدة الغير متنبأ بها من طرف المخطط المحاسبي الوطني وإن كانت مفسرة من طرف الاختـصاصيين غـير أن هـذه التفسيرات تظهر أنها متباينة، كما أن عدم تعريف واضح ودقيق للأهداف ومستعملي المعلومة المحاسبية يدرج ضمن التقصير المفاهيمي.

يعطي النطاق الحالي للمخطط المحاسبي الوطني امتيازا لمعلومات الاقتصاد الكلي عن طريق عرض وتصنيف وترتيب البيانات المحاسبية حسب طبيعتها وعلى سبيل المثال فإن إعداد جـدول النتـائج يسهل حساب الناتج الداخلي الخام والقيمة المضافة...الخ، غير أنه على مستوى الـدولي هـدف المحاسبة هو تلبية احتياجات العديد من المستعملين للمعلومة المحاسبية كالمستثمرين، المساهمين والملاك ...الخ، كما أن المبادئ المحاسبية للمؤسسة غير معبر عنها بشكل واضح ولم يتم إعطـاء تعـاريف واضحة لبعض المفاهيم يمثل الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، النواتج والتكاليف ...الخ، وعنـد إجراء تعديلات على المخطط المحاسبي الوطني بإحداث مخططات قطاعية أهمل كثيرا الجانب الخاص بتطوير واستعمال المحاسبة التحليلية.

ثانيا: غياب فكرة الحسابات المركبة على مستوى المخطط المحاسبي الوطني

يطبق الدليل المحاسبي الوطني في صيغته الأصلية على المؤسسات الصغيرة ولا يشير إلى المجمعات التي من شأنها تأسيس المعايير الدولية، وهذا سواء من الجانب المنهجي أو المحاسبي.

إن مشروع الدليل المحاسبي للشركات القابضة يفرض استعمال نفس القواعد على المجمعات مع منح هذه الشركات التي لها مساهمات في الخارج إمكانية تجميع حساباتا وفقا للمعـايير المحاسـبية

[1] سيد علي بساعد ، دراسة نقدية للمخطط المحاسبي الوطني ، مرجع سابق ، ص ص: 49 - 51 .

الدولية، كما يجب الإشارة أن عدد المؤسسات الملزمة بتجميع حساباتا والناشطة بالجزائر ضـئيل جدا حيث يفرض القانون هذا الإجراء إلا على المؤسسات المسعرة في البورصة.

ثالثا: مشاكل التقصير على مستوى المصطلحات

- ♦ عدم الدقة ووجود العديد من الثغرات والتناقضات في بعض المصطلحات المستعملة.
- ♦ المصطلحات القاعدية للمحاسبة غير معرفة بدقة مثل الصادقة، الشفافية المالية، منفعة المعلومة، الأهمية النسبية، محاسبة التعهدات، استمرارية الاستغلال... الخ.
- ♦ المخطط المحاسبي لم يعط تعاريف دقيقة لبعض العناصر المحاسبية ونذكر على المثال لا الحـصر مايلي:
  - الأصول (مع مرجعية فكرة مراقبة المصادر، الحـوادث الـسابقة، الفوائـد الاقتـصادية المستقبلية).
  - الخصوم (مع مرجعية فكرة الواجبات الراهنة، الوقائع السابقة، خروج المصادر المستقبلية).
  - النواتج (مع مرجعية فكرة نمو المنافع الاقتصادية خلال سير النشاط وزيادة الأموال الخاصة).
  - التكاليف (مع مرجعية فكرة التقليل من المنافع الاقتصادية خلال القيام بالنـشاط العـادي للمؤسسة وتقليل الأموال الخاصة).

تعريف رأس المال المالي ورأس المال المادي غير مدقق ونفس الشيء عند التفريق بـين الأصـول العادية والغير عادية والخصوم العادية والخصوم الغير سائلة ونذكر على سبيل المثال فيما يخص الأصول العادية الاستثمارات (الأراضي، المباني، التجهيزات ....الخ). أما الأصول غير العادية فـيمكن ذكـر الإعانات الحكومية هذا من جهة ومن جهة أخرى فيما يخص الخصوم العادية نذكر الموردين، أوراق الدفع، القروض البنكية، أما الخصوم غير العادية يمكن ذكر القرض الإيجاري والخصوم المالية.

رابعا: التقصير على مستوى الجانب التقني

1- نقص بعض الحسابات على مستوى المخطط المحاسبي الوطني

من ناحية الإطار المحاسبي للمخطط الوطني لم يعط بعض الحسابات التي سنذكر البعض منها:

أ- المجموعة الأولى: رأس المال البشري، رأس المال المسدد ورأس المال الغير مسدد، علاوة تحويل سندات الاستحقاق إلى أسهم، المؤونات النظامية، عـلاوات المهمـة، عـلاوات التسديد.

ب- المجموعة الثانية: المصاريف الموزعة على عدة سنوات، الأراضي الغير مهيئات، مباني على أرض النشاط، الاستثمارات المالية، القرض الإيجاري.

ج- المجموعة الرابعة: النواتج المستقبلية، الإعانات المستقبلية، مؤونة نقص قيمة المجمعات، مؤونة نقص قيمة الحسابات المالية.

د- المجموعة الخامسة: خسائر الصرف، الخدمات البنكية، منحة التمدرس.

2- **تصنيف وتبويب الحسابات** [1]

لا يوجد أي تمييز أو فصل بين الأصول المتداولة أو الأصول الغير متداولة، وبين الخصوم الجارية والخصوم الغير جارية، إن تصنيف الديون والحقوق حسب طبيعتها وليس حسب سيولتها ومدة الوفاء بها جعل عملية التحليل المالي صعبة، حتى جداول الحقوق والديون تعطي التحليل في شكل ثاني بعد إجراء التعديلات لتصنيف الحسابات بعد تصنيفها حسب الطبيعة.

لقد تم تعريف المجموعات الثانية والثالثة والرابعة على أساس نظرة قانونية للمؤسسة لا تسمح بإعطاء أدوات الإنتاج وعدم الفصل بين أصول الاستغلال والأصول خارج الاستغلال.

3- الوثائق الشاملة – وثائق التلخيص [2]

يبلغ عدد هذه الجداول 17 مهما كان حجم نشاط المؤسسة ونظرا لغياب تطبيق مبدأ الأهمية النسبية فإن كل المؤسسات حتى الصغيرة منها ملزمة بتقديم كل المعلومات المقدرة في المخطط المحاسبي الوطني كالميزانية فهي لا تقدم معطيات سابقة من أجل المقارنة كما أن جدول حسابات النتائج لا يقدم معطيات عن نشاط الدورة السابقة، كما أن النتيجة التي يقدمها ليست مؤشر على فعالية ونجاعة تسيير المؤسسة.

أيضا جداول الشروحات والملاحق لجدول حركة الأموال وجدول التمويل وجدول تدفقات الخزينة ...الخ.

الفرع الخامس: المشاكل والنقائص التي واجهها مستعملو المخطط المحاسبي الوطني

المخطط المحاسبي الوطني هو مصدر للمعلومات الاقتصادية للاستغلال لمختلف المستعملين لهذه المعلومة، فهو لا يميز مستعمل أو قارئ خاص لها وإنما للعديد من القارئين هذا المخطط موجه بشكل أساسي للناحية الضريبية من خلال الجداول التي يقدمها لمصالح الضريبة لكن حسب المعايير المحاسبة

---

[1] سيد علي بساعد ، دراسة نقدية للمخطط المحاسبي ، مرجع سابق ، ص: 52 ، بتصرف .

[2] نفس المرجع السابق ، ص: 53 .

الدولية، القوائم المالية موجهة بشكل أساسي إلى المستثمرين وإلى دائني المؤسسة، وعليه فإن أغلـب المشاكل على مستوى المخطط تظهر على مستوى المؤسسة سواء على مستوى السياسة التموينيـة أو القيمة المضافة أو حساب الإهتلاك، حيث المخطط المحاسبي الوطني لا يدقق في حساب الاهتلاكات؛ كذلك بالنسبة للتحليل المالي، حيث المعطيات والبيانات الواردة في الميزانية لا تسمح بالحساب المباشر لرأس المال العامل، وتختلف نسب هيكلة الميزانية بحكم أن القوائم المالية تعطي معلومات محاسبية يـتم تحويلها إلى قيم مالية بعملية التحليل المالي.

أيضا هناك مشاكل أخرى :

- ♦ عدم ذكر عدد فروع المؤسسة.
- ♦ عدم ذكر المدينة التي يعمل بها المركز الرئيسي للمؤسسة.
- ♦ عدم إمكانية تقييم مدى تأثير نتائج الوحدات التابعة والفروع على أداء المؤسسة.
- ♦ عدم تبيان قواعد وأسس تجميع القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة والوحدات التابعة لها في القوائم المجمعة.
- ♦ عدم إظهار طرق احتساب وعرض المنح الحكومية، مما أدى إلى عدم إمكانية تقييم مدى تأثير المنح الحكومية على أداء المؤسسة.

المبحث الثاني:سير حسابات الميزانية

تضم حسابات الميزانية كل من حسابات الموجودات الأصول وحسابات المطاليب الخصوم حيث يتم ترتيب حسابات الموجودات على أساس درجة السيولة والمطاليب على أساس درجة الاستحقاق.

المطلب الأول: حسابات الموجودات

تشكل الموجودات الوسائل اللازمة لمزاولة النشاط التجاري والصناعي والعمل اليومي للمؤسـسة أوالمشروع، تفتح وتتزايد في الطرف الأيمن للميزانية وتتناقص في الطرف الأيسر وهي علـى ثـلاث أنواع:

الصنف الثاني: الاستثمارات

تأخذ الاستثمارات القسم الثاني من المخطط المحاسبي الوطني ويحتوي هذا القسم على الحـسابات التالية:

أولا:حساب 20: المصاريف الإعدادية

عرفت المصاريف الإعدادية بأنها تتمثل في المصاريف المدرجة والمترتبة عند إنشاء المؤسسة وكذلك عند اكتساب وسائل الاستغلال الدائمة وأيضا المصاريف المتعلقة بتطوير وتحسين هذه الوسـائل،[1] ويتفرع هذا الحساب إلى:

- ح ـ/200 مصاريف متعلقة بعقد الشركة.
- ح ـ/201 مصاريف القروض.
- ح ـ/202 مصاريف الاستثمار.
- ح ـ/203 مصاريف التكوين المهني.
- ح ـ/204 مصاريف التشغيل السابقة للانطلاق.
- ح ـ/205 مصاريف الدراسات والأبحاث.
- ح ـ/206 علاوات التسديد.
- ح ـ/207 فرق الاقتناء.
- ح ـ/208 مصاريف استثنائية.

حيث يسجل المصاريف الإعدادية حسب طبيعتها في المجموعة السادسة بأنواعها ثم تحول بعد ذلك إلى الحسابات الفرعية (من ح ـ/200إلى ح ـ/208) التي تجعل مدينة وذلك بجعل حساب75تحويل

[1] إبراهيم الأعمش ، أسس المحاسبة العامة ، مرجع سابق ، ص: 53 .

تكاليف الإنتاج دائنا إذا تعلقت هذه المصاريف بالإنتاج أي كانت قد سجلت في الحسابين61 و62 أوجعل حساب 78 تحويل تكاليف الاستغلال دائنا إذا تعلقت هذه المصاريف بالاستغلال أي قد سجلت في الحسابات من63 إلى66.[1]

وتتم تغطية هذه المصاريف في أجل أقصاه 5 سنوات لأنه ليس من المعقول تحميل جميع هذه المصاريف على السنة التي تم الدفع الفعلي فيها، لأن الخدمات والمزايا المتحصل عليها نتيجة لإنفاق هذه المصاريف تمتد لسنوات عديدة، وفي 12/31 يجب إجراء قيد لتسوية الحسابات المتعلقة بالمصاريف الإعدادية أي تحميلها على 5 سنوات اعتبارا من العام التي دفعت فيه لذلك فإنه يحمل على كل سنة 20 % من مجموع هذه المصاريف، ويسجل في حساب 209 إطفاء المصاريف الإعدادية دائنا بجعل حساب 699 مخصصات استثنائية مدين.[2]

وفي نهاية الفترة المحددة لاسترداد المصاريف الإعدادية (5سنوات) يتم ترصيد هذا الحساب وتسويته وذلك بجعل حـ/209 إطفاء مصاريف الإعدادية مدينا وحساب مصاريف إعدادية (من حـ/200 إلى حـ/208) دائنا وبذلك يتم تسوية هذه الحسابات.[3]

ثانيا:حساب 21: القيم المعنوية

يدخل ضمن هذا الحساب قيمة العناصر المعنوية والمزايا التي حصلت عليها المؤسسة أو اشترتا أوحازت عليها كحقوق الملكية الصناعية أو التجارية أوحق الاختراع أوحقوق المؤلف وكذلك المقابل المدفوع للحصول على حق ملكية المتجر أو إقامته ويتفرع هذا الحساب إلى:

- **حساب 210: أموال التجارة**

والتي عرفها القانون التجاري الجزائري بأنها تلك الأموال المنقولة والموجهة للنشاط التجاري وتتضمن على: الزبائن، شهرة المحل، الاسم التجاري ... الخ.[4] حيث تتمثل شهرة المحل في مدى تفضيل الزبائن الشراء من المؤسسة بدلا من غيرها من المؤسسات المنافسة وتكون الشهرة منعدمة في بداية النشاط ثم تبدأ في النمو، تقيم شهرة المحل ولكن لا تسجل أي لا تظهر في الميزانية إلا في حالة بيع المؤسسة أو شرائها.

---

(1) سعدان شبايكي ، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني ، مرجع سابق ، ص: 51 .

(2) خالص صافي صالح ، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة ، مرجع سابق ، ص: 187. بتصرف

(3) نفس المرجع السابق ،ص:188.

(4) هوام جمعة ، تقنيات المحاسبة المعمقة ، الجزء الأول ، ديوان المطبوعات الجامعية ، طبعة 02 ، الجزائر ، ص: 29 .

♦ **حساب 212: حقوق الملكية التجارية و الصناعية** [1]

و هي عبارة عن قيم معنوية قابلة للتمييز نذكر منها:

- براءة الاختراع.
- حقوق التأليف.
- العلامات، النماذج، الرسومات.

ثالثا:حساب 22: الأراضي

يسجل في هذا الحساب وما تفرع عنه قيمة الأراضي دون الأخذ بعين الاعتبار المباني التي يمكن أن تشيد عليها، تعد الأراضي من الاستثمارات غير القابلة للاهتلاك، أي أن قيمتها لا تتدهور إلا استثناء (الأراضي المنجمية مثلا)، وفي حالة شراء أراضي مبنية وكان السعر الظاهر بعقد الشراء سعر إجمالي، أي دون التفرقة بين سعر الأرض وسعر المبنى القائم عليها، فيجب التفرقة بين العنصرين وتوزيع السعر الإجمالي بالطرق والوسائل المتاحة للتوصل إلى تحديد قيمة هذه الأراضي.[2] وحسب المخطط الوطني المحاسبي نميز 3 أنواع من الأراضي:

♦ **حساب 220: أراضي للبناء وورش:** وهي أراضي مخصصة لبناء مباني تجارية صناعية وورش.

♦ **حساب 224: مقالع ومناجم**: عبارة عن أراضي تحتوي في باطنها على الثروات الطبيعية مثل الفحم، الحديد، البترول، الذهب، الغاز ....الخ.

♦ **حساب 226: أراضي أخرى**: وهي أراضي مخصصة لبناء مباني اجتماعية.

ويكون حساب 22 مدينا بدائنية حساب 52 ديون الاستثمار عند شراء الأراضي لأجل، وبدائنية حساب من الحسابات المجموعة 1 إذا كانت الأراضي محصل عليها من مساهمات أوكذلك بدائنية حساب من حسابات48 أموال رهن الإشارة عند الشراء نقدا.[3]

---

[1] هوام جمعة ، تقنيات المحاسبة المعمقة ، الجزء الأول، مرجع سابق ، ص: 29.

[2] محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، مرجع سابق ، ص: 109 . بتصرف.

[3] الأعمش إبراهيم، أسس المحاسبة العامة، مرجع سابق ، ص: 55 .

رابعا:حساب 24: تجهيزات الإنتاج[1]

تشمل تجهيزات الإنتاج كل الوسائل المادية باستثناء الأراضي التي حازتا أو أنـشأتا المؤسـسة لاستعمالها كأداة عمل وتقيم تجهيزات الإنتاج بتكلفة الحيازة في حالة شرائها وبتكلفة الصنع في حالة صنعها، وتقع تجهيزات الإنتاج في الحسابات التالية:

- ♦ **حـ/ 240 مباني**: تشمل المباني الأساسات والأعمدة والعرصات والحيطـان والأرضـيات المتصلة بها باستثناء تلك التي تتطلب طبيعتها قيدا مميزا والمباني نوعان:
  - مباني صناعية حساب 2400.
  - مباني إدارية وتجارية حساب 2401.
- ♦ **حـ/ 241 أشغال المرافق**: وتشمل أشغال المرافق كل الإنشاءات والتغيرات والتجديـدات الناتجة عن أشغال الهندسة المدنية مثل طرق النقل(حساب 2410)أعمال فنية(حساب 2411).
- ♦ **حـ/ 242 منشآت ومركبات**: تشمل منشآت ومعدات وقطع وعناصر أخرى الـتي وإن كانت قابلة للانفصال بطبيعتها إلا أنها مترابطة فيما بينها بحكم وظيفتها بحيث يتم إهلاكها بمعدل واحد مثل المحطات الكهربائية التي تشمل المولدات والمحولات وغير ذلك.
- ♦ **حـ/ 243 معدات وأدوات**: تعني المعدات كما جاء في المخطط المحاسبي العدد المـستعملة في استخراج أو تغيير أو تصنيع المواد الأولية، أما الأدوات فإنها تشمل كل أداة يمكن استعمالها إلى جانب المعدات كما يجعل هذه الأخيرة مخصص لعمل معين.
- ♦ **حـ/ 244 معدات النقل**: تشمل معدات النقل كل المعدات والأجهزة التي تستخدم في نقل الأشخاص أو السلع و الأشياء عن طريق البر والبحر والجو.
- ♦ **حـ/ 245 تجهيزات مكتب**: تشمل التجهيزات المكتبية على:
  - 2450 أثاث مكتب: مثل الكراسي والخزائن والأرائك ....الخ.
  - 2451 معدات مكتب: مثل الآلات، الكاتبة، الحاسبات، آلات السحب ...الخ.
- ♦ **حـ/ 246 أغلفة متداولة**: وتضم الأدوات المخصصة لتغليف وتعبئة المنتجات المباعة ولكنها تستعاد مثل قوارير المشروبات، قوارير الغاز.
- ♦ **حـ/ 247 تهيئات وتركيبات**: تشمل جميع الأشياء والأشغال المخصصة لإقامة ارتباط بـين مختلف أنواع الاستثمارات لجعلها صالحة للاستعمال.

---

[1] سعدان شبايكي ، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني ، مرجع سابق ،ص ص: 55 - 59 .

تجعل الحسابات الفرعية لحساب 24 (من حـ/ 240 إلى غاية حـ/ 247) مدينة بجعل حـ/ 52 دائنا إذا كانت تجهيزات الإنتاج اشتريت على الحساب، أما إذا كانت نقدا أو بشيك بنكي فيجعل حساب 487 أو حساب 485 دائنا.

خامسا:حساب 25: التجهيزات الاجتماعية

يسجل في هذا الحساب وما يتفرع عنه قيم الاستثمارات المادية العقارية والمنقولة باستثناء الأرض المخصصة لأغراض غير التجارية أو الصناعية وتختلف عن تجهيزات الإنتاج في أنها تجهيزات لا تستخدم في النشاط المهني للمؤسسة[1] وقد قسم هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية :

- **حـ/ 250مباني اجتماعية.**
- **حـ/ 251 معدات.**
- **حـ/ 252 أثاث وتجهيزات منزلية.**
- **حـ/ 257 ترميمات.**

سادسا:حساب 28 استثمارات قيد الإنجاز

تسجل في هذا الحساب قيمة الاستثمارات قيد الإنشاء وذلك بتاريخ نهاية الدورة، يمكن أن يتفرع هذا الحساب إلى حسابات جزئية وحسابات فرعية بحسب نوع الاستثمار قيد الإنجاز (المباني، الإنشاءات المركبة، المعدات والأدوات، معدات نقل ....)؛ يقيم الاستثمار قيد الإنجاز بالتكلفة الحقيقية للجزء المسلم إلى المؤسسة في تاريخ نهاية الدورة أي (في 12/31/ن) وهذا في حالة إنجازه من طرف الغير، أما في حالة إنجازه بالوسائل الخاصة للمؤسسة بتكلفة الإنتاج الحقيقية في نفس التاريخ (أي في 12/31)، وعند الانتهاء من عملية الإنجاز وتسليم الاستثمار المعني إلى المؤسسة يحول هذا الاستثمار بتكلفة الحقيقية من الحساب 28 إلى حساب المناسب من حسابات 24 أو 25 بحسب نوع الاستثمار (أي إقفال حـ/28)[2] حيث أن الاستثمارات المسجلة في حساب 28 لا تكون موضوع الاهتلاك ويبدأ حساب الاهتلاكات اعتبارا من تحويل الاستثمارات قيد الإنجاز إلى حساباتا الخاصة بها.

---

(1) محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة ، مرجع سابق ، ص: 109 . بتصرف

(2) نفس المرجع السابق ، ص: 109 .

سابعا:حساب 29: اهتلاك الاستثمارات[1]

تتدهور قيم بعض الاستثمارات نتيجة الاستعمال أو بالتقادم ويسجل الاهتلاك السنوي بموجب قيد محاسبي يكون حساب 682 مخصصات الإهتلاك مدينا بجعل حساب 29 إهتلاكات الاستثمارات دائنا ويكون هذا القيد في حالة ما إذا كان الاستثمار قابل للاهتلاك أي اهتلاك عادي، إن حساب 682 يعبر عن قسط الاهتلاك السنوي الذي أصاب الأصل الثابت أي مقدار الانخفاض في قيمة الأصل، أما حساب 29 فإنه يبقى مفتوح ويتراكم سنة بعد أخرى ويظهر في الميزانية بجانب الأصل المعني بعلامة سالبة، وفي نهاية عمر الأصل يصبح قيمة حساب 29 مساويا لقيمة الأصل حيث يغلق حساب 29 في حساب الأصل المعني بجعل الأول مدين وحساب الأصل المعني دائن كما يوجد إهتلاك استثنائي في حالة ما إذا كانت الاستثمارات غير قابلة للإهتلاك التي تدهورت قيمها نتيجة حادث طارئ ما مثل تدهور قيم الأراضي بسبب مرور طريق سريع بجانبها، وكذا الأمر بالنسبة لعناصر الاستثمارات غير المادية كشهرة المحل وبراءات الاختراع ...الخ، ويسجل الاهتلاك الاستثنائي بجعل حساب 699 مخصصات استثنائية مدينا مع حساب 29 دائنا.

الصنف الثالث: المخزونات

سنحاول أن نتطرق إلى سير عمل أهم حسابات الفرعية لهذه المجموعة والمتمثلة في:

أولا:حساب 30: البضائع

يشمل هذا الحساب على المشتريات من المنتجات التامة الصنع التي اشترتا المؤسسة لغرض إعادة بيعها على حالها دون إحداث أي تغير أو تحويل عليه،[2] حيث عندما تقوم المؤسسة بعقد صفقة شراء معينة فيجري تسجيلها محاسبيا بقيدين هما:

القيد الأول: هو قيد يسجل فيه الاتفاق ما بين المؤسسة والمورد حيث يكون هذا الاتفاق عن طريق تحرير فاتورة وعند تحريرها تسجل هذه العملية بجعل حساب 380 مشتريات بضاعة مدينا مع جعل حسابات الذمم أو الحساب 530 الموردون دائنا.

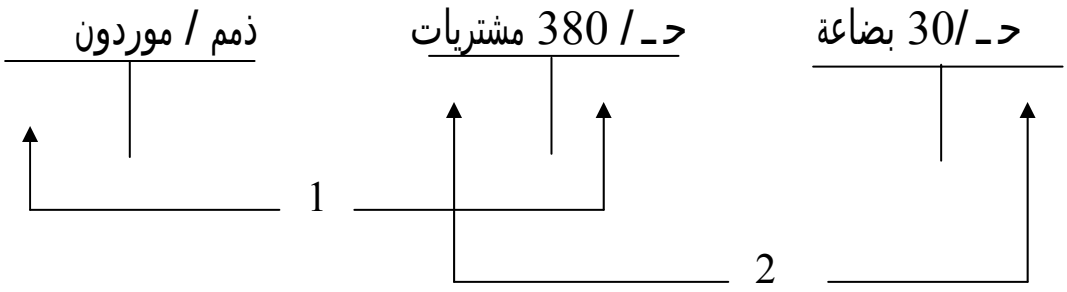
القيد الثاني: وهو قيد استلام البضائع وإدخالها إلى مخازن المؤسسة وتبرير ذلك بوصل دخول وإثبات دخولها إلى المخازن بوصل استلام وفي هذه الحالة يجعل حساب 30 بضاعة مدينا وذلك بجعل حساب 380 مشتريات بضاعة دائنا، ويمكن تمثيل عملية شراء البضاعة بالمخطط التالي:

---

(1) خالص صافي صالح ، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة ، مرجع سابق ، ص: 194 . بتصرف

(2) نفس المرجع السابق ، ص :195. بتصرف

شكل رقم (06): يوضح عملية تسجيل شراء البضائع



المصدر: سعدان شبايكي ،تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2002،ص:66.

وعندما تبيع المؤسسة البضائع التي تتاجر بها تمر هذه العملية بمرحلتين:

المرحلة الأولى: مرحلة تحويل الملكية البضائع من البائع إلى المشتري وفي هذه المرحلة يجعل أحـد حسابات الذمم مدينا وذلك بجعل حساب 70 مبيعات البضائع دائنا، وتكون البضاعة المباعـة مقيدة بسعر البيع (سعر التكلفة أو الشراء + الربح).

المرحلة الثانية : ويتم خلالها تسليم البضاعة المباعة إلى المشتري (الزبون) فيجعل حـساب 60 بضاعة مستهلكة مدينا وذلك بجعل حساب 30 بضاعة دائنا تخرج من المخزن بسعر التكلفة.

ثانيا:حساب 31: مواد ولوازم

يسجل في هذا الحساب قيمة المواد المشتراة من اجل اسـتهلاكها أو تـصنيعها أو تحويلـها إلى منتجات مختلفة، وليس بغرض إعادة بيعها (إلا بصفة استثنائية) ويدخل في عداد المواد واللوازم: المواد الأولية، لوازم ومنتجات الصيانة، لوازم الكتابة، زيوت التشحيم[1] وتعالج المواد واللوازم محاسبيا كما يلي:

- **مرحلة الشراء**: يمر شراء المواد واللوازم بمرحلتين كما هو الحال في حالة شـراء البـضائع، مرحلة تحويل ملكية المواد واللوازم عن طريق استلام الفاتورة وتسديد الـثمن وذلـك بجعـل حساب 381 مشتريات مواد ولوازم مدينا بجعل أحد حـسابات الـذمم أوحـساب 530 موردون دائنا، ومرحلة استلام المواد واللوازم المشتراة وإدخالها إلى المخزن ويتم ذلـك بجعـل حساب 31 مواد ولوازم مدينا مع جعل حساب 381 مشتريات مواد ولوازم دائنا.
- **مرحلة تسليم المواد واللوازم إلى الورشات**: عند إرسال مواد ولوازم إلى الورشات للتصنيع فإنه يجعل حساب61 مواد ولوازم مستهلكة مدينا وذلك بجعل حساب31 مواد ولوازم دائنا.

[1] سعدان شبايكي، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، مرجع سابق ، ص: 68 .

حيث نجد أن هناك مواد ولوازم غير قابلة للتخزين كالكهرباء والغاز..إلخ ولكنها تستهلك، فعند استهلاكها تعالج محاسبيا على مرحلتين يجعل أولاها حساب381 مشتريات مواد ولـوازم مـدينا، وذلك بجعل أحد حسابات النقديات أوالحساب 530 الموردون دائنا، كما يجعل في المرحلة الثانيـة الحساب 61 مواد ولوازم مستهلكة مدينا وذلك بجعل حساب381مشتريات مواد ولوازم دائنا.

إذا حدث وأن أخرجت المواد واللوازم لغرض بيعها فإنها تعامل محاسبيا معاملة بيع البضاعة وتمـر حينئذ بمرحلتين يجعل في الأول أحد حسابات الذمم مدينا بجعل حساب70 مبيعات بضائع دائنا وفي الثانية بجعل حساب 60 بضاعة مستهلكة مدينا وذلك بجعل حساب31 مواد ولوازم دائنا.

ثالثا:حساب 33: منتجات نصف مصنعة

هي المنتجات التي أنتجتها المؤسسة والتي بلغت مرحلة تصنيع معينة وستدخل لاحقا مرحلة تحويل أو تصنيع تكميلية للوصول إلى المرحلة النهائية للتصنيع سواء لدى المؤسسة أو لدى غيرها،[1] حيـث يكون حساب 33 مدينا بدائنية حساب 72 إنتاج مخزون عند إدخال هذه المنتجـات بـالمخزون، ويكون دائنا بمديونية حساب 72 إنتاج مخزون عند خروج هذه المنتجات من المخزن.

رابعا:حساب 34: منتجات وأشغال قيد التنفيذ

هذا الحساب يمثل المنتجات أو الاستثمارات التي مازالت قيد الإنتاج أو التكوين أي أنها لم تنتهي بانتهاء الفترة المحاسبية.[2]

خامسا:حساب 35: المنتجات التامة الصنع

منتجات مرت بجميع مراحل العملية الإنتاجية في المؤسسة أي أصبحت جاهزة للبيع،[3] تحـول هذه المنتجات من الأقسام الإنتاجية إلى مخازن المنتجات التامة الصنع بانتظار ظهور الطلب على هذه المنتجات وتسويقها وفي هذه الحالة يكون مرحلتين:

- ♦ مرحلة خروج المنتجات التامة الصنع من الأقسام الصناعية إلى المخازن فيجعل حـساب 35 منتجات تامة الصنع مدينا بجعل حساب 72 إنتاج مخزون دائنا.
- ♦ مرحلة بيع المنتجات التامة الصنع وتكون عن طريق قيدين قيد البيع حيث يجعل أحد حسابات الذمم مدينا بدائنية حساب 71 إنتاج مباع، وقيد خروج المنتجات التامة الصنع من المخازن بجعل حساب 35 دائنا بمديونية حساب 72 إنتاج مخزون.

---

(1) سعدان شبايكي ، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني ، مرجع سابق ، ص: 71 .

(2) خالص صافي صالح ، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة ، مرجع سابق ، ص :153 .

(3) محمد بوتين ، المحاسبة العامة للمؤسسة ، مرجع سابق ، ص :115 .

سادسا:حساب 36: فضلات ومهملات

الفضلات والمهملات عبارة عن بقايا من عملية التصنيع غير صالحة للاستعمال أولتصريف عادي من طرف المؤسسة ،قيمة هذه الفضلات تتغير من تصنيع لآخر، والفضلات والمهملات لا توضع بالمخزون إلا إذا كان بإمكان المؤسسة أن تسعرها وتقيمها كتلك التي تباع لصناع آخرين خارج المؤسسة، يكون حساب 36 فضلات ومهملات مدينا بدائنية حساب 72 إنتاج مخزن في حالة وضعها بالمخزن، أما في حالة إخراج الفضلات والمهملات من المخزن من أجل بيعها فيجعل حساب 36 دائنا بمديونية حساب 72 إنتاج مخزون.[1]

سابعا:حساب 37: المخزونات الموجودة في الخارج

تسجل في هذا الحساب المخزونات التي هي ملك للمؤسسة والمخزنة بالمخازن العمومية أومخازن الغير أوالبضائع والمواد واللوازم المشتراة ولم تصل بعد إلى مخازن المؤسسة بتاريخ نهاية الدورة.[2]

يكون حساب 37 مدينا بدائنية حساب 38 وبدائنية الحسابات المعنية عندما تكون ناتجة من المؤسسة وخزنت بالخارج ويكون حساب 37 دائنا بمديونية الحسابات المعنية عند استلام المنتجات وإعادتا إلى المؤسسة.

ثامنا:حساب 38: المشتريات

يمثل هذا الحساب قيمة البضائع والمنتجات التي اشترتا المؤسسة إما بهدف إعادة بيعها على حالها بالنسبة للبضائع أو لغرض استعمالها واستهلاكها في عملياتا التصنيعية بالنسبة للمواد واللوازم، يتفرع هذا الحساب إلى حسابات فرعية تتلاءم مع طبيعة المواد المشتريات حيث يفتح حساب فرعي لمشتريات البضائع (ح/380)، وآخر لمشتريات المواد الأولية (ح/381)[3] وهو عبارة عن حساب وسيط فقط بين مرحلة الحصول على الملكية ومرحلة الاستلام المشتريات، يكون ح/ 38 مدينا بدائنية ح/ 48 أموال رهن الإشارة عند الشراء نقدا أو ح/ 530 ديون المخزونات عند الشراء لأجل، كما يكون دائنا بمديونية ح/ 30 بضاعة أو ح/31 مواد ولوازم عند إدخال المشتريات إلى المخازن.

---

(1) الأعمش إبراهيم ، أسس المحاسبة العامة ، مرجع سابق ، ص: 65 .

(2) محمد بوتين ، المحاسبة العامة للمؤسسة ، مرجع سابق ، ص: 116 .

(3) خالص صافي صالح ، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة ، مرجع سابق ، ص: 154 .

تاسعا:حساب 39: مؤونات نقص المخزونات[1]

تدرس في هذا الحساب جميع الانخفاضات والارتفاعات الخاصة بقيم المنتوجات بالمخزن يكـون حساب 39 مدين بدائنية حساب 796 استرجاع من تكاليف السنوات الماليـة الـسابقة عنـدما يتوجب إنقاص أو إلغاء المبلغ المخصص عند تكوين زيادة، ويكون دائنا بمديونيـة حـساب 699 مخصصات استثنائية؛ يحدد مبلغ المؤونات بالفرق بين:

- الكلفة الحقيقية للشراء أو الإنتاج من جهة.
- القيمة لدى إقفال السنة المالية القيمة المحتملة للبيع بالنسبة للبضائع والمنتجات المنجـزة وثمـن الشراء مضافا إليه المصاريف الملحقة بالمشتريات في يوم الجرد بالنسبة للمواد واللوازم.

الصنف الرابع: الحقوق

تأخذ الحقوق الصنف الرابع (4) من المخطط المحاسبي الوطني حيث ينقسم إلى الحسابات الرئيسية التالية:

أولا:حساب 40: حسابات الخصوم المدنية

هذا الحساب كما تدل تسميته يختص في دراسة الأرصدة المدينة لحسابات قسم 5 حيث يستقبل هذه الأرصدة إذا اقتضى الأمر في نهاية السنة المالية وتقفل القيود مباشرة عند افتتاح الـسنة الماليـة الموالية[2]، حيث إذا ظهر في نهاية السنة المالية رصيد أي حساب من حسابات الـصنف 5 الـديون مدينا فيتم تسويته وذلك بجعل هذا الحساب دائنا بمديونية حساب 40 وعند افتتاح الـسنة يعكـس القيد.

ثانيا:حساب 42: مدينو الاستثمارات[3]

يضم هذا الحساب الأموال المستثمرة خارج المؤسسة لدى الغـير كالاقراضـات والمـساهمات والتوظيفات والأموال التي لها علاقة بالاستثمارات ويضم هذا الحساب الحسابات الفرعية التالية:

- **حـ/ 421 سندات المساهمة.**
- **حـ/ 422 سندات التجهيز.**
- **حـ/ 423 سندات التوظيف.**

---

(1) الأعمش إبراهيم ، أسس المحاسبية العامة ، مرجع سابق ، ص: 67 .

(2) نفس مرجع سابق ، ص: 70 .

(3) سعدان شبايكي ، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، مرجع سابق ، ص ص: 95 – 98 . بتصرف

وهذه الحسابات الثلاثة يسجل فيها قيمة سندات المساهمة في رأس مال مؤسسة أخرى وكـذلك قيمة الأموال المستثمرة عن طريق شراء السندات (تجهيز، توظيف ...) حيث يجعل أحد الحـسابات الثلاثة مدينا وذلك بجعل أحد حسابات النقديات دائنا.

- ♦ **حـ/ 424 اقراضات:** يسجل في هذا الحساب قيمة الأموال المقرضة إلى الغير بحيث يجعـل هذا الحساب مدينا وذلك بجعل أحد حسابات النقديات دائنا، وعندما يتم تسديد القرض يجعل حساب 424 دائنا وذلك بجعل أحد حسابات النقديات مدينا.
- ♦ **حـ/ 425 تسبيقات وأقساط على الاستثمارات:** لهذا الحساب علاقـة بالاسـتثمارات (مجموعة 2) ولذلك فهو يستقبل المبالغ المقدمة إلى موردي الاستثمارات كتسبيقات على شراء الاستثمارات حيث يجعل مدينا وذلك بجعل أحد حسابات النقديات دائنـا وعنـد اسـتلام الاستثمارات يجعل حساب 425 تسبيقات وأقساط على الاستثمارات دائنا بمديونية حـساب الاستثمار المعني.
- ♦ **حـ/ 426 كفالات مدفوعة:** يسجل في الحساب قيمة المبالغ المقدمة إلى الغير كـضمانات غير قابلة للاسترداد إلا بعد تحقيق شرط معين، حيث يجعل هذا الحساب مدينا بدائنية حـساب من حسابات النقديات وعند تحقق الشرط المتفق عليه يجعل هذا الحساب دائنا بمديونية حساب من حسابات النقديات.
- ♦ **حـ/ 429 مدينو الاستثمارات الأخرى:** يسجل في هذا الحساب قيمة الحقـوق العائـدة للمؤسسة والتي لها علاقة بالاستثمارات فيجعل حساب الإيرادات المعني دائنا.

ثالثا:حساب 43: مدينو المخزونات [1]

يسجل في هذا الحساب قيمة الحقوق المكتسبة على موردي البضائع أو المواد الأولية وينقسم هذا الحساب بدوره إلى:

- ♦ **حـ/ 430 سلفات للموردين:** وهو ما يسمى بالعربون عند العامة حيث أن المورد يطلـب مبلغ من المال عند تحرير الفاتورة قبل تسليم البضائع ويطرح هذا المبلغ مـن المبلـغ الإجمـالي للفاتورة ويكون مدينا بدائنية أحد حسابات أموال رهن الإشارة، ويكون حـ/ 430 دائنـا بمديونية حساب المشتريات المعنية.

[1] الأعمش إبراهيم ، أسس المحاسبة العامة ، مرجع سابق ، ص: 72 .

- **حـ/ 435 إيداعات مدفوعة:** عند شراء منتوج ما تكون المنتوجات بداخل مـواد التعبئـة والتغليف، فالمؤسسة تحجز هذه المواد بدفع مبلغ من المال يعادل قيمة تلك المواد، وعند إرجاع مواد التعبئة والتغليف يطرح المبلغ المدفوع من المبلغ الإجمالي لفاتورة الشراء.
- **حـ/ 438 تخفيضات منتظر الحصول عليها:** قد يتفق المورد مع المؤسسة علـى منحهـا خصما في نهاية الفترة المالية إذا وصلت مشتريات المؤسسة حدا معين لذلك فإن المؤسسة تقـوم باحتساب هذا الخصم في نهاية الفترة وتسجيله في هذا الحساب بانتظار إشعار من المورد يعلمها بأنه قد منحها هذا الخصم المتفق عليه.

رابعا:حساب 44: حقوق على الشركاء والشركات الحليفة[1]

يسجل في هذا الحساب الحقوق الواجبة الدفع من طرف الشركاء والشركات الحليفة، حيث يجعل حساب 44 مدينا عند تأسيس المؤسسة أو زيادة رأسمالها بالحصص المكتتبة فيها (وعـد المكتتبـون الشركاء بالدفع) ويقابله حساب 10 الأموال الجماعية،كما يجعل حساب 44 دائنا عند الدفع الفعلي للحصص بمديونية حساب من حسابات النقديات أو الاستثمارات في حالة الحصص العينية.

خامسا:حساب 45: تسبيقات على الحساب[2]

يستعمل هذا الحساب لتسجيل المبالغ المدفوعة لحساب طرف آخـر وينقـسم إلى حـسابين الفرعيين التاليين:

- **حـ/ 456 ضرائب على مدخولات القيم المنقولة:** تعني القيم المنقولة الأسهم والـسندات والودائع والكفالات التي تحقق إيرادات أو ريوعا أو فوائد لمالكيها.
- **حـ/ 457 رسم تسترد ودفعات على الحساب:** يتعلق استعمال هذا الحساب بالرسم على القيمة المضافة (TVA) ويدخل الرسم على القيمة المضافة ضمن الإصلاح الضريبي الذي ورد في قانون المالية لسنة 1991 وبدأ تطبيقه في سنة 1992، وتعني القيمة المضافة الفـرق بـين الإنتاج الإجمالي والاستهلاكات الوسيطية من السلع والخدمات في حين يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة على رقم الأعمال.

يستعمل في المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة حسابان هما:

حـ/ 457 رسوم تسترد ودفعات على الحساب.

حـ/ 547 رسوم مستحقة على المبيعات.

---

(1) خالص صافي صالح ، مبادئ أساسية للمحاسبة العامة ، مرجع سابق ، ص ص: 155 ، 156 .

(2) سعدان شبايكي ، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني ، مرجع سابق ،ص ص: 103 – 107 .

وعلى اعتبار أن الرسم على القيمة المضافة ينصرف إلى مـشتريات البـضاعة والمـواد الأوليـة والاستثمارات والخدمات وكذلك مبيعات البضاعة والمنتجات والخدمات فإن هذين الحسابين يمكـن تجزئتهما حسب الحاجة إلى ذلك.

يكون الفرق رسما على القيمة واجب الدفع فيما إذا كان الرسم المجمع 547 أكبر مـن الرسـم المنزل 457 وفي حالة العكس أي حساب 457 أكبر من حساب 547 يكـون الفـرق تـسبيقا ويسجل في الجانب المدين من الحساب 4571، وكقاعدة عامة يكون الرسم على القيمـة المـضافة واجب الدفع لشهر **ن** مساويا للفرق بين الرسم على مبيعات الشهر **ن** و الرسوم علـى المـشتريات الشهر **ن-1** ويصرح به ويدفع خلال العشرين يوما من الشهر الموالي **ن+1**.

سادسا:حساب 46: تسبيقات الاستغلال[1]

يسجل في حساب 46 كل التسبيقات المدفوعة على الخدمات (حساب جزئـي 462) علـى المستخدمين (حساب جزئي 463)، على الضرائب والرسوم (حساب جزئي 464) على النفقـات المالية (465) وعلى النفقات المتنوعة (466)، أما الحساب 468 مصاريف سجلت مسبقا فيستعمل في نهاية الدورة بحيث يجعل مدينا بالنفقات التي دفعت ولكنها لا تعود للدورة ويقابله في ذلك حساب من حسابات النفقات المعني، وهذا تطبيقا لمبدأ استقلالية الدورات.

ويسجل في حساب 469 أعباء في انتظار التحميل فيخصص لتسجيل نفقات دفعت ولكـن لم يتعرف على طبيعتها إلى الآن، يستعمل هذا الحساب استثناء ويجب أن يرصد في أقرب وقت ممكـن، ويرصد وجوبا في نهاية الدورة إلا إذا كان الأمر مستحيلا.

سابعا:حساب 47: ديون على الزبائن

يشمل هذا الحساب على :

- **حـ/ 470 زبائن**: يكون هذا الحساب مدينا بمبلغ الفواتير المسلمة للعملاء سـواء بدائنيـة حـ/70 مبيعات بضاعة أو حـ/71 إنتاج مباع، كما يكون دائنا بمديونيـة حـساب مـن حسابات أموال رهن الإشارة عند تسديد العملاء للديون الموجودة على عاتقهم.
- **حـ/471 الزبائن- ضمانات محجوزة**: المبالغ المقتطعة من الثمن المقرر وذلك بجعل حساب المنتوج المعني دائنا بمديونية حـ/471.

[1] محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، مرجع سابق ، ص: 157 .

♦ **حـ/478 فواتير للتحرير**: يسجل هذا الحساب مبلغ المنتوجات التي لم تحرر فواتير بيعها عند إقفال السنة المالية، أما عند الافتتاح السنة المالية فتقفل القيود التي سجلت في هذا الحساب بقيد عكسي إلى الحسابات المعنية من قسم 7 الإيرادات.

♦ **حـ/479 أوراق تجارية للتحصيل**: تحل هذه الأوراق محل النقود يتم بواسطتها السداد (لاعتراف بالدين) حيث يكون حـ/479 مدينا بدائنية حساب 470 بمبلغ مدفوعات الزبائن بمساعدة الأوراق التجارية، كما يكون دائنا أو مقفل بمديونية أحد حسابات 48 أموال رهن الإشارة.[1]

ثامنا:حساب 48: نقدية تحت الطلب (أموال جاهزة)

في هذا الحساب يتم تسجيل المبلغ النقدي التي تحصل أو تحوز عليها، كما تمثل أرصدة الحسابات 483 إلى 488 المدينة أموال المؤسسة الجاهزة نقود سائلة في الصندوق أو ودائع في حسابات مفتوحة باسم المؤسسة لدى المؤسسات المالية، ويتفرع إلى:

حـ/483 حسابات لدى الخزينة. حـ/487 الصندوق.

حـ/484 حسابات لدى المؤسسات المالية. حـ/488 سلفات مستديمة واعتمادات.

حـ/485 حسابات بنكية. حـ/489 تحويلات الأموال.

حـ/486 حسابات لدى الصكوك البريدية.

رصيد حساب الصندوق يعبر عن الأموال الجاهزة الموجودة بالصندوق فإذا كانت هناك أموال فإن هناك رصيد مدينا، وإذا لم تكن هناك أموال فليس هناك رصيد.[2]

تاسعا:حساب 49: مؤونات نقص حسابات الدائنية

تحسب في مديونية حساب 694 ديون غير قابلة للتحصيل بدائنية حساب 49 مؤونات تدني حسابات.[3]

---

(1) إبراهيم الأعمش ، أسس المحاسبة العامة ، مرجع سابق ، ص: 76 .

(2) محمد بوتين ، المحاسبة العامة للمؤسسة ، مرجع سابق ، ص ص: 162 ، 163 .

(3) إبراهيم الأعمش ، أسس المحاسبة العامة ، مرجع سابق ، ص: 77 .

المطلب الثاني: حسابات المطاليب

هي مجموعة الأموال أو الموارد المتمثلة في الديون والأموال الخاصة وتمثل منشأ الأموال المستخدمة تفتح وتتزايد في الجهة اليسرى للميزانية(أي الجانب الدائن) وتتناقص في الجهة اليمنى (الجانب المدين).

الصنف الأول: الأموال المملوكة

سنتطرق إلى سير عمل أهم حسابات الفرعية لحساب الأموال الخاصة حيث يأخذ القسم الأول1 من المخطط المحاسبي الوطني ويحتوي على الحسابات التالية :

أولا: حساب 10: أموال جماعية

إن هذا الحساب يمثل القيمة النظامية للحصص التي ساهم بها الشركاء أو المساهمين، لذلك نجد أن هذا الحساب الرئيسي يشمل على حسابات فرعية مصنفة حسب طبيعة المساهمة، فإذا كانت الأموال مصدرها الدولة عند ذلك يفتح حساب 100 مساهمات الدولة، أما إذا كانت مصدرها الجمعيـات المحلية فيكون الحساب 101 مساهمات الجمعيات المحلية، وإذا كانت مصدرها المؤسسات العموميـة فيكون الحساب 102 مساهمات المؤسسات العمومية، وهنا يجب أن نذكر بأنه مع صـدور قـانون استقلالية المؤسسات، وتبنى أسلوب التمويل للمؤسسات عن طريق صناديق المساهمة فإن الأسـاليب المذكورة يجب أن تتطور ويخلق حساب فرعي داخل حساب الأموال الجماعية وهو حساب صناديق المساهمة لكل مؤسسة مساهمة تثبت مقدار مساهمتها في رأس المال، أما إذا كان مصدر الأموال هـو مساهمات الشركات الخاصة فالحساب الذي يفتح هو حساب مساهمات الشركات الخاصة 103 أما إذا كان المصدر أفراد فالحساب يكون مساهمات الأفراد 104.[1]

ثانيا:حساب 11: الأموال الشخصية

تسجل في هذا الحساب قيمة مختلف عناصر الذمة التي خصصها التاجر لمؤسسته ويقابلـه في ذلك أحد حسابات الأصناف 4، 3 أو 2، يتفرع هذا الحساب إلى:

- **حـ/ 110 أموال الاستغلال:**[2] يجعل دائنا عند تأسيس المؤسسة بقيمة ما وضـع تحـت تصرف المؤسسة، وعند إضافة أموال (عينية أو نقدية) أثناء النشاط وفي نهاية كـل دورة حيـث يرحل إليه بمديونية حساب 88 نتيجة الدورة في حالة الربح وحساب 119 حساب المستغل في حالة وضع التاجر أموالا تحت تصرف المؤسسة تتجاوز مسحوباته الشخصية من المؤسسة.

---

(1) خالص صافي صالح ، المبادئ الأساسية للمحاسبة ، مرجع سابق , ص: 144 .

(2) محمد بوتين ، المحاسبة العامة للمؤسسة ، مرجع سابق ، ص ص: 97 ، 98 .

ويجعل مدينا (حساب 110) بدائنية حساب 88 إذا كانت خسارة أو حساب 119 في حالة سحب التاجر لاستعماله الشخصي أموالا تفوق الأموال التي وضعها تحت تصرف المؤسسة.

♦ **حـ/ 119 حساب المستغل (حساب التاجر الشخصي):** يستعمل هذا الحساب خلال الدورة الأموال الشخصية التي يضعها التاجرتحت تصرف مؤسسته، ويجعل دائنا بها، والمسحوبات الشخصية من المؤسسة لاستعماله الخاص التي يقوم بها التاجر ويجعل مدينا بها.

ثالثا:حساب 12: علاوة المساهمات

وهو يمثل الزيادة في قيمة مبلغ المساهمات عن القيمة الاسمية للأسهم، وبالتالي فإن هذا الحساب يجعل دائنا بقيمة هذه الزيادة بمديونية حساب 440 مساهمة الشركاء،[1] أي عندما ترغب المؤسسة زيادة أموالها الجماعية عن طريق إصدار أسهم جديدة وبيعها إلى شركاء جدد وبيعها بقيمة حقيقية حيث هذه القيمة تساوي القيمة الاسمية المنصوص عليها في القانون التأسيسي مضافا إليه علاوة الإصدار.

رابعا:حساب 13: الاحتياطات[2]

يمثل هذا الحساب الأرباح التي حققتها المؤسسة وقررت إبقاءها دون توزيع وتحت تصرف إدارة المؤسسة، يتم فتح حسابات فرعية ضمن هذا الحساب وتسمى استناد السبب الاحتفاظ بها وتتمثل في:

♦ **حـ/ 130 الاحتياطات القانونية:** إن هذه الاحتياطات إجبارية يتم الاحتفاظ بها وفقا للنصوص القانونية والتشريعية التي تنظم العلاقة ما بين المؤسسة وباقي الوحدات، لذلك قد يرد في النصوص التشريعية الاحتفاظ باحتياطات معينة لبعض المؤسسات ففي شركات ذات المسؤولية المحدودة، وشركات المساهمة يقتطع من الأرباح السندات العشر على الأقل .

♦ **حـ/ 131 احتياط نظامي:** وهي احتياطات يحددها النظام الضريبي .

♦ **حـ/ 132 احتياطات المتعلقة بالقانون الأساسي:** بعض المؤسسات في قانونها الأساسي تضع بعض المواد أوالشروط كالاحتفاظ باحتياطات معينة أوحجز جزء من الأرباح التي تتحقق.

♦ **حـ/ 134 الاحتياطات الاختيارية:** وهي احتياطات تحتفظ بها المؤسسة بصورة تلقائية ولأسباب معينة قد تكون مثلا لمواجهة ظرف مستقبلي أو للتوسع في استثمار وما شابه ذلك .

---

(1) قادري الأزهر ، مبادئ المحاسبة العامة وفق المخطط الوطني الجزائري ، الجزء الثاني ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الثانية ، ص :10 .

(2) خالص صافي صالح ، المبادئ الأساسية العامة ، مرجع سابق ، ص: 145 . بتصرف

خامسا:حساب 15: فارق إعادة التقييم

يسجل فيه فائض القيمة الناتج عن إعادة تقييم المؤسسة لاستثماراتا[1] حيث نجـد أن القـانون التجاري يحث على إعادة تقييم الاستثمارات فقط والقابلة للاهتلاك ويجب إعادة تقييم الاثنين معـا فيعاد تقييم الاستثمارات ويجعل الفرق ما بين القيمة الاسمية للاستثمار والقيمة بعد التقييم في الجانب الدائن لحساب 15، أما بالنسبة للاهتلاك فالفرق ما بين الاهتلاك الأصلي والجديد في الجانب المدين من حساب 15 وفي نهاية التقييم نحصل على القيمة الصافية بعد إعادة التقييم وهي الفرق ما بين قيمة الاستثمار بعد التقييم والاهتلاك بعد التقييم .

سادسا:حساب 17: الارتباط ما بين الوحدات (حسابات الوحدات المتعددة)

عندما تكون المؤسسة مكونة من عدة وحدات، يسجل في هذا الحساب العمليات الجارية بـين الوحدات سواء فيما بينهم أو مع المركز، ولقد أشار المخطط المحاسـبي الـوطني إلى أن التـسييرات تحتسب بالطرق التالية:

- ♦ تتضمن التسييرات عناصر لها قيمة موجودة مباشرة في حسابات المحاسبة العامة للوحدة الـتي تسجل:
  - بالنسبة للوحدة التي تمون، في دائنية الحسابات المعنية ومديونية حـساب 17 حـسابات الوحدات المتعددة باسم المستلمة (المستقبلية).
  - بالنسبة للوحدة المستقبلة المستلمة في مديونية حساب مناسـب بدائنيـة حـساب 17 حسابات الوحدات المتعددة باسم الوحدة الممونة.

- ♦ تتضمن التسييرات الإيرادات والتكاليف :
  - بالنسبة للوحدة التي تمون في دائنية حساب89 بمديونية حـساب17 باسـم الوحـدة المستقبلية.
  - بالنسبة للوحدة المستقبلة في مديونية حساب 89 بدائنية حساب17 باسم الوحدة الـتي تمون.[2]

---

[1] بويعقوب عبد الكريم ، أصول المحاسبة العامة ، مرجع سابق ، ص: 52 . بتصرف

[2] إبراهيم الأعمش ، أسس المحاسبة العامة ، مرجع سابق ، ص ص: 86 ، 87 .

سابعا:حساب 18: نتائج رهن التخصيص

يسجل في هذا الحساب نتائج الدورة التي لم يتم توزيعها أولم يتم اتخاذ أي قرار بـشأنها حيـث يستقبل في بداية كل سنة رصيد حساب 88 نتيجة الدورة، فيكون حساب 18دائنا وذلك بجعـل حساب88 مدينا في حالة الأرباح، ويكون مدينا وذلك بجعل حساب 88 دائنا في حالة الخـسائر، أما في حالة توزيع الأرباح فإن حساب18 يجعل مدينا وذلك بجعل الحساب المعني باستقبال الأرباح دائنا.[1]

ثامنا:حساب 19: مؤونات الخسائر والتكاليف

يقصد هنا بالمؤونات هي المبالغ التي تهيئ لغرض مواجهة أمر معين أو حادث محتمـل الوقـوع، مرتبط بنشاط المؤسسة، لذلك نجد أن هذا الحساب يتفرع إلى حسابين فرعيين هما:

- **حـ/ 190 مؤونات الخسائر المحتملة :** إن هذا الحساب يستعمل لتغطية التكـاليف الغـير أكيدة أي التي تحمل في طياتا عنصر الشك وعدم اليقين سواء بالنسبة لتحقيقها أو بالنسبة لمبالغها أو الاثنين معا.
- **حـ/ 195 مؤونات التكاليف الواجب توزيعها على عدة سنوات مالية :** إن هذا الحساب يستعمل لغرض تغطية تكاليف تحققت بتاريخ معين إلا أنه لا يمكن تحميل مبلغ هذه التكلفة على سنة التحقق لوحدها، وإنما هذه التكاليف فائدتا تطول إلى عدة سنوات والخدمات التي تقـدمها إلى المؤسسة تستفاد منها عدة سنوات مالية لذلك يجب توزيعها على عدة سنوات مالية لـذلك يفتح هذا الحساب ويتم تغطية هذه التكاليف جزئيا كل سنة من سنوات الاستفادة، أوعلى أساس القرار الذي تقرره إدارة المؤسسة في تحديد عدد السنوات المالية اللازمة لتغطية هذا المبلغ.[2]

---

[1] سعدان شبايكي ، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني ، مرجع سابق ، ص: 137 .

[2] خالص صافي صالح ، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة ، مرجع سابق ، ص ص: 146 ، 147 .

الصنف الخامس: الديون

تشغل الديون القسم الخامس (5) من المخطط المحاسبي الوطني وتعتبر من الخصوم الحقيقية وتحتوي على الحسابات الرئيسية التالية:

أولا:حساب 50: حساب الموجودات الدائنة [1]

يسجل في هذا الحساب أرصدة حسابات الموجودات التي تظهر دائنة في نهاية السنة والتي من المفروض أن تكون مدينة بحيث يجعل حساب 50 دائنا وذلك بجعل حسابات الموجودات المعنية مدينة وفي بداية السنة الموالية يجعل هذا الحساب مدينا وذلك بجعل حسابات الموجودات المعنية دائنة.

ثانيا:حساب 52: ديون الاستثمارات [2]

يضم هذا الحساب الديون التي تعاقدت عليها المؤسسة لتمويل الاستثمارات وكذلك الديون التي تشبه ديون الاستثمارات، ويضم هذا الحسابات الفرعية التالية:

- **حـ/ 521 قروض بنكية:** مثلما يدل اسمه عليه فهذا الحساب يستقبل في جانبه الدائن القروض التي تحصلت عليها المؤسسة من البنوك، وذلك بجعل حسابات البنك مدينا ويجعل الحساب 521 قروض بنكية مدينا عندما يتم تسديد القروض وذلك بجعل أحد حسابات النقديات دائنا.
- **حـ/ 522 دائنو الاستثمارات:** يستعمل هذا الحساب عندما تشتري المؤسسة استثمارات على الحساب فيجعل دائنا بقيمة الاستثمارات المشتراة وذلك بجعل حسابات الاستثمارات المعنية مدينا وعند التسديد فإنه يتم جعل حساب 522 دائنو الاستثمارات مدينا وذلك بجعل أحد حسابات النقديات أو الحساب 583 أوراق الدفع دائنا.
- **حـ/ 523 قروض أخرى:** يستعمل هذا الحساب عندما يتعلق الأمر بقروض من الغير، غير القروض البنكية بحيث يكون دائنا وذلك بجعل أحد حسابات النقديات مدينا وعند التسديد يجعل مدينا وذلك بجعل أحد حسابات النقديات دائنا.
- **حـ/ 524 الموردون، ضمانات محجوزة:** يسجل في هذا الحساب جزء من الديون لا يسدد إلا بعد انقضاء شرط معين أو تاريخ معين بحيث يكون دائنا، وذلك بجعل أحد حسابات الاستثمارات مدينا أو عند انقضاء الشرط أو التاريخ فإنه يجعل مدينا وذلك بجعل أحد الحسابات النقديات أوالحساب (512 دائنو الاستثمارات) دائنا.

---

[1] سعدان شبايكي ، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني ، مرجع سابق ، ص:139 .

[2] نفس المرجع السابق ،ص ص:140-143 .

♦ **حـ/ 525 كفالات مقبوضة:** يسجل في هذا الحساب قيمة المبالغ المقبوضة على أساس ضمان بحيث يكون دائنا وذلك بجعل أحد حسابات النقديات مدينا، وعند انتفاء بسبب الكفالة فإن الحساب يجعل مدينا وذلك بجعل أحد حسابات النقديات دائنا.

♦ **حـ/ 526 أمانات تحت التسديد:** يسجل في هذا الحساب الديون الأخرى الناجمة عن الحصول على الاستثمارات بحيث يجعل دائنا وذلك بجعل حسابات الاستثمارات المعنى مدينا وعند التسديد يجعل مدينا وذلك بجعل أحد حسابات النقديات دائنا.

ثالثا:حساب 53: ديون المخزونات

يتضمن هذا الحساب جميع الديون المتعلق بقسم الثالث (3) المخزونات ويتفرع إلى الحسابين الفرعيين التاليين:

♦ **حـ/ 530 موردين:** نعني بكلمة الموردين الآخرين الذين تتعامل معهم المؤسسة يمونونها بالسلع والمشتريات أي كل ما تعلق بالمخزن[1] ولم يسدد وكان على الحساب حيث يجعل حساب 530 دائنا بقيمة المشتريات المسجلة في فواتير الشراء ويقابله في ذلك حساب المشتريات 380 ويجعل مدينا في الحالتين التاليتين:

- بقيمة مردودات المشتريات (بضائع، مواد ولوازم) ويقابله الحساب 38.
- بقيمة المدفوعات العائدة لفواتير الشراء (بضائع، مواد ولوازم) ويقابله الحساب من حسابات النقدية.

♦ **حـ/ 538 فواتير للاستلام:** يستعمل هذا الحساب كما سبق وأن رأينا عند الشراء بدلا من الحساب 530 لعدم وصول الفاتورة المستند الوحيد الذي يسمح بالتسجيل في حساب الموردين ينتهي العمل بهذا الحساب 538 أي يقفل بمجرد وصول الفاتورة.[2]

رابعا:حساب 54: محجوزات للغير[3]

يسجل في هذا الحساب جميع المبالغ المسلمة أو المحفظة من طرف المؤسسة في حساب الآخرين وفي تطبيق هذه الاحتفاظات أو الخصومات تطرح من أجور العمال أو على تسليمات مقدمة للزبائن خصومات على المبيعات وذلك لتدفع إلى الإدارة الاجتماعية أو الضريبية أو الإدارات أخرى معينة من قبل القانون، ويحتوي حساب 54 على الحسابات الفرعية التالية:

---

[1] إبراهيم الأعمش، أسس المحاسبة العامة، مرجع سابق ، ص: 93 .

[2] محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، مرجع سابق ، ص: 155 .

[3] إبراهيم الأعمش، أسس المحاسبة العامة، مرجع سابق ، ص: 95 .

- 543 ضرائب على الرواتب والأجور.
- 545 أقساط الشركة المقتطعة .
- 546 معارضون على سداد الأجور.
- 547 رسوم مستحقة على المبيعات.

خامسا:حساب 55: ديون تجاه الشركاء والشركات الحليفة[1]

يسجل في حساب 55 ديون المؤسسة تجاه الشركاء والشركات الحليفة ويتفرع إلى الحـسابات الآتية:

- **حـ/ 551 مساهمات تحت التسديد:** يسجل في هذا الحساب قيمة المساهمات التي ستعيدها المؤسسة إلى الشركاء بمناسبة انسحابهم أو بمناسبة حل المؤسسة أو تخفيض رأس المال ويكـون هذا الحساب دائنا وذلك بجعل الحساب 10 أموال جماعية مدينا وعند تسديد قيمة المـساهمات التي قررت إعادتا إلى الشركاء أو المساهمين فإن هذا الحساب يجعل مدينا وذلك بجعـل أحـد حسابات النقديات دائنا.
- **حـ/ 555 حسابات الشركاء الجارية:** يمثل هذا الحساب ديون وحقوق الـشركاء علـى المؤسسة المترتبة بمناسبة تسبيقات إلى المؤسسة مثلا ، ويكون هذا الحساب دائنا وذلـك بجعـل أحد حسابات النقديات مدينا عندما يترتب الدين على المؤسسة، وعندما تسدد المؤسسة هـذا الدين فإن حساب 555 يجعل مدينا وذلك بجعل أحد حسابات النقديات دائنا.
- **حـ/ 556 فسائم وحصص تحت الدفع:** تعني القسائم الأوراق المالية التي تخول لمالكهـا أو حاملها حقا ماليا يتمثل في الفوائد التي على المؤسسة المصدرة للسندات دفعها أما الحصص تحت الدفع فتعني حصص الشركاء والمساهمين من الأرباح التي ستوزع.
- **حـ/ 558 ديون تجاه الشركات الحليفة:** إن استعمال هذا الحساب يقتـصر في الغالـب الأعم على العمليات المالية التي تتم مع الشركات الحليفة عندما تكون هذه الأخيرة مـوردا أو زبونا للمؤسسة ونشير هنا إلى أن مصطلح الشركات الحليفة يعني الشركات الـتي تنتمـي إلى مجموعة واحدة.

[1] سعدان شبايكي ، تقنيات المحاسبة العامة حسب المخطط المحاسبي الوطني ، مرجع سابق ، ص ص: 145 – 147 .

سادسا:حساب 56: ديون الاستغلال[1]

يسجل في الحساب 56 ديون الاستغلال، الديون تجاه موردي الخدمات أو مقدمي الخدمات إلى المؤسسة، يجعل دائنا ويقابله أحد حسابات النفقات من 62 إلى 68 ويجعل حساب 56 مدينا عند التسديد لهذه الديون بجعل أحد حسابات النقديات دائنا ،يتفرع حساب 56 إلى الحسابات التالية:

- **حـ/ 562 دائنو الخدمات.**
- **حـ/ 563 المستخدمين.**
- **حـ/ 564 ضرائب و رسوم مستحقة.**
- **حـ/ 565 دائنو النفقات المالية.**
- **حـ/ 566 دائنو النفقات المتنوعة.**
- **حـ/ 568 الهيئات الاجتماعية.**

يرصد الحساب 568 بجعله مدينا عند الدفع ويقابله أحد حسابات النقدية.

سابعا:حساب 57: تسبيقات تجارية [2]

يسجل في هذا الحساب الأموال التي قبضتها المؤسسة من الزبائن كتسبيقات على تسليم منتجات أوأداء خدمات، ويضم هذا الحساب الحسابات التالية:

- **حـ/ 570 تسبيقات وأقساط مستلمة من الزبائن:** يسجل في هذا الحساب التسبيقات المقدمة من الزبائن على شراء بضاعة أو منتجات أو خدمات، فيجعل دائنا وذلك بجعل أحد حسابات النقديات مدينا وعند تسليم البضاعة أوالمنتجات أو أداء الخدمات موضوع التسبيق فإنه يتم اقتطاعها، يجعل حساب 570 تسبيقات وأقساط مستلمة من الزبائن مدينا وذلك بجعل أحد الحسابات حساب 70 بيع بضاعة أو حساب 71 إنتاج مباع أو حساب 470 الزبائن دائنا.
- **حـ/ 578 إيرادات مقيدة مسبقا:** يسجل في هذا الحساب الإيرادات المقبوضة والتي تعود إلى فترة لاحقة بحيث يجعل دائنا وذلك بجعل أحد حسابات الإيرادات مدينا.
- **حـ/ 579 مقبوضات رهن التحميل:** يسجل في هذا الحساب الإيرادات المقبوضة والتي لم يعرف حسابها، وذلك بصفة استثنائية وهذا الحساب يجب أن يستعمل بصفة استثنائية، بحيث تحول فيما بعد كل المبالغ التي سجلت فيه إلى حساباتا الخاصة في أقرب وقت، ويكون بذلك قد

---

[1] محمد بوتين ، المحاسبة العامة للمؤسسة ، مرجع سابق ، ص ص: 157 - 158 .

[2] سعدان شبايكي ، تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني المحاسبي ، مرجع سابق ، ص: 151 .

رصد في نهاية السنة إلا في حالات الاستحالة المبررة ويجعل هذا الحساب دائنا وذلك بجعل أحـد حسابات النقديات مدينا، ومتى عرفت حسابات الإيرادات المقبوضة فإن حساب 579 يجعـل مدينا وذلك بجعل حساب الإيرادات المعني دائنا.

ثامنا:حساب 58: ديون مالية[1]

ويشمل هذا الحساب على الحسابين التاليين:

♦ **حـ/ 583 أوراق الدفع:** يحدث كثير وخاصة ما بين التجـار تبـادل الأوراق التجاريـة كوسيلة للدفع كما هو الحال بالنسبة للشيكات، حيث يلتزم الزبون أمام البائع بدفع مبلغ ورقـة تجارية (مبلغ الدين) في تاريخ لاحق هو تاريخ الاستحقاق بعد 30 يوما، 60 أو90 يوما عادة، تعتبر هذه الورقة ورقة قبض بالنسبة للبائع وورقة دفع بالنسبة للزبون، وبمعنى آخر فهي دين مـن ديون الزبون وحق من حقوق المورد.

♦ **حـ/ 588 تسبيقات مصرفية:** تعتبر المسحوبات على المكشوف التي أشرنا إليهـا سـابقا، تسبيقات مصرفية حيث يتم الاتفاق على ذلك بين الطرفين (البنك وصاحب الحـساب) قبـل السحب، تسجيل هذه التسبيقات بجعل حساب البنك المعني مدينا والحساب 588 دائنا والعكس في حالة دخول.

[1] محمد بوتين ، المحاسبة العامة للمؤسسة ، مرجع سابق ، ص: 163 .

المبحث الثالث:سير حسابات التسيير والنتائج

تضم حسابات التسيير كل من حسابات التكاليف وحسابات الإيرادات؛ كما يوجد حسابات النتائج وهي عبارة عن الفرق بين حسابات الإيرادات والتكاليف.

المطلب الأول: حسابات التكاليف

تضم حسابات التكاليف أو المصاريف الحسابات التالية:

أولا:حساب 60: بضاعة مستهلكة

وتعني عبارة (مستهلكة) هنا مستعملة للبيع، ومثلما رأينا في المجموعة الثالثة فإن هـذا الحـساب يكون مدينا بكلفة البضاعة أو المواد الأولية التي أخرجت من المخازن بغرض البيع، وذلـك بجعـل الحساب 30 بضاعة أو الحساب 31 مواد ولوازم دائنا ويكون الحساب 60 بضاعة مستهلكة دائنـا في حالة مردودات المبيعات،وذلك بجعل الحساب 30 بضاعة أو الحساب 31 مواد و لوازم مدينا.[1]

ثانيا:حساب 61: مواد ولوازم مستهلكة

تسجل في هذا الحساب التكلفة الحقيقية للمواد واللوازم التي تم إخراجها من المخـازن بهـدف استعمالها في عملية الصنع بالورشات.

المواد واللوازم المستهلكة نعني المواد واللوازم المستعملة أي التي دخلت في تكوين المنـتج (مـواد أولية) أو ساهمت في أنتاجه (المواد الاستهلاكية) أي تلاشت ولا وجود لهـا، مـن شـكلها الأول بالمؤسسة [2] يكون الحساب 61 مواد ولوازم مستهلكة مدينا وذلك بجعل الحساب31 مواد ولوازم دائنا، ويكون إخراج المواد الأولية واللوازم من المخزون مشفوعا بإذن خروج يتضمن معلومات عـن الكمية والسعر الوحدوي ....الخ.[3]

يرصد الحساب 61 إلا في نهاية الدورة في الحساب 81 القيمة المضافة وذلك بجعله دائنا بمديونية حساب 81.

ثالثا:حساب 62: خدمات

تحتاج كل مؤسسة أثناء مزاولتها لنشاطها إلى خدمات الغير مهما كانت إمكانيتها وتتمثل هـذه الخدمات في:

---

(1) شبايكي سعدان ، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني ، مرجع سابق ، ص: 158 .

(2) محمد بوتين ، المحاسبة العامة للمؤسسة ، مرجع سابق ، ص: 162 .

(3) شبايكي سعدان ، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني ، مرجع سابق ، ص: 160 .

♦ **حـ/ 620 النقل:** النقل بمختلف أنواعه الذي يقوم به مقاولوا النقل، نقل العمـال، نقـل المبيعات ماعدا نقل مشتريات البضائع والمواد واللوازم التي تعد جزءا لايتجزأ من تكلفة الـشراء والذي يسجل في الحساب x 38 ثم ينقل إلى الحسابين 30 و31 عند إدخـال المـشتريات إلى المخازن.[1]

ينقسم هذا الحساب إلى الحسابين التاليين: [2]

- حـ/ 6200 شحن ونقل المبيعات وحـ/ 6201 مصاريف شحن ونقل أخرى حيـث يسجل في الحساب الأول كل مصاريف الشحن والنقل المتعلقة بالمبيعات في حـين تـسجل مصاريف الشحن والنقل غير المرتبطة بالمبيعات في الحساب الثاني، بحيث يجعل هذان الحسابان مدينين عند تحقيق أو استلام فاتورة المصاريف وذلك بجعل أحـد حـسابات النقـديات أو الحساب 562 دائنو الخدمات دائنا.

♦ **حـ/ 621 إيجارات وتكاليف استئجار:** يسجل في هذا الحساب قيمة الإيجار والمـصاريف الملحقة بالإيجار وكذلك مصاريف الاستئجار الأخرى.[3]

♦ **حـ/ 622 صيانة وإصلاحات:** يسجل في هذا الحساب مصاريف صيانة وإصلاح وسـائل الإنتاج وإستثمارات المؤسسة.[4]

♦ **حـ/ 624 التوثيق:** يسجل في هذا الحساب الاشتراكات في الصحف والمجـلات وشـراء الكتب.[5]

♦ **حـ/ 625 أتعاب الغير:** يسجل في هذا الحساب قيمة المصاريف التي دفعتـها أو تـدفعها المؤسسة إلى الغير نظير الأتعاب والعلاوات ومصاريف النزاعات ....الخ.[6]

---

(1) محمد بوتين ، المحاسبة العامة للمؤسسة ، مرجع سابق ، ص :164 .

(2) شبايكي سعدان ، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، مرجع سابق ، ص: 160.

(3) نفس المرجع السابق ، ص: 161 .

(4) نفس المرجع السابق ، ص: 162 .

(5) محمد بوتين ، المحاسبة العامة للمؤسسة ، مرجع سابق ، ص :164 .

(6) نفس المرجع السابق ، ص: 164 .

♦ **حـ/ 626 دعاية:** يسجل في هذا الحساب كل مصاريف الدعاية في الجرائـد والمجـلات، كتلوقات، صور حائطية، هدايا ....الخ.[1]

♦ **حـ/ 627 تنقلات واستقبالات:** يسجل في هذا الحـساب نفقـات إقامـة وتـنقلات المستخدمين وكل ما ينفق في استقبالات المتعاملين مع المؤسسة.[2]

♦ **حـ/ 628 بريد برق هاتف:** يسجل في هذا الحساب مصاريف طوابع والبرقيات والطـرود وفواتير الهاتف وكل أنواع البرق.[3]

رابعا:حساب 63: مصاريف المستخدمين [4]

تتمثل مصاريف المستخدمين في:

أ- مكافآت العاملين تحت كافة أشكالها التي تدفعها المؤسسة إلى العاملين.

ب- المصاريف ذات الطابع الاجتماعي التي تدفعها المؤسسة إلى الهيئات الاجتماعيـة (الـضمان الاجتماعي، صناديق التقاعد، تعاونيات اجتماعية مختلفة مثل تعاونيات عمال التربيـة) وذلـك استنادا إلى القوانين التي تلزم المستخدمين بدفعها.

وينقسم الحساب 63 مصاريف المستخدمين بحسب هاتين الفئتين إلى الحسابات الفرعية التالية:

♦ **حـ/ 630 مكافآت المستخدمين:** ينقسم هذا الحساب الفرعي إلى الحسابات الجزئية التالية وذلك بحسب مكونات مكافآت المستخدمين.

حـ/ 6300 رواتب وأجور، حـ/ 6301 ساعات إضـافية، حـ ـ/ 6302 عـلاوات، حـ/ 6303 عطل مدفوعة.

" تحسب الأجرة الشهرية لكل عامل بالمؤسسة وتظهر على كشف يسمى كشف الأجر، وعنـد الدفع عن طريق البنك أو الحساب الجاري البريدي أو الـصندوق، تجعـل الحـسابات: 563، 545، 543 و555 مدينة ويقابلها أحد حسابات النقدية x 48 (بجعله دائنا) "، ويرصـد في نهاية الدورة بالحساب 83 نتيجة الاستغلال وذلك بعد تسجيل القيد في اليومية وترحيله إلى دفتر الحسابات.[5]

---

(1) محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة ، مرجع سابق، ص :165 .

(2) نفس المرجع السابق، ص: 165 .

(3) سعدان شبايكي، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، مرجع سابق، ص: 165 .

(4) نفس مرجع سابق ، ص ص: 166، 167 .

(5) محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، مرجع سابق ، ص ص: 166 - 168 .

- **حـ/ 631 مكافآت الشركات:** عندما يكون أحد أو مجموعة شركاء مـسيرين في نفـس الوقت فإنه يتم تمييز مكافآتم (أجورهم) عن باقي الأجور وذلك بتسجيلها في هذا الحساب.
- **حـ/ 632 تعويضات وآداءات مباشرة:** يستعمل هذا الحساب عند استفادة المـستخدمين من مزايا مالية مرتبطة بالأجور، وينقسم إلى الحسابين الجـزئيين التـاليين: (حـ ـ/ 6320 تعويضات مثل تعويضات الآكل والسكن ...الخ وحـ/ 6322 آداءات مباشرة مثـل المـنح العائلية).
- **حـ/ 634 مساهمات في النشاطات الاجتماعية:** يسجل في هذا الحساب قيمة الأعباء التي تدفعها المؤسسة للمشاركة في النشاطات الاجتماعية كالمساهمات في تمويل المطاعم المدرسـية والمخيمات الصيفية .....الخ.
- **حـ/ 635 اشتراكات اجتماعية :** وهذه الاشتراكات التي تختلـف عـن الاشـتراكات الاجتماعية المحجوزة (545) التي تقتطع من أجر المستخدم تعني الحصة التي يجب على المؤسسة أن تدفعها لمساهمة إلزامية، وتسجل هذه المبلغ في الجانب المدين من حـ/ 635.

وذلك بجعل الحساب 568هيئات اجتماعية دائنا وعند تسديدها فإن الحساب 568 يجعل مدينا وذلك بجعل أحد حسابات النقديات دائنا.[1]

خامسا:حساب 64: ضرائب ورسوم [2]

يسجل في هذا الحساب كل نفقات والتزامات المؤسسة تجاه الدولة ماعدا الضرائب على الأرباح الصناعية والتجارية التي تظهر بالحساب 889 ضرائب على الأربـاح، يتفـرع الحـساب 64 إلى حسابات جزئية وفرعية عديدة منها:

- **حـ/ 640 دفع جزاف**ي: يسجل في هذا الحساب الرسوم التي تدفعها المؤسسة على الأجور.
- **حـ/ 641 الرسم على النشاط المهني:** كل نشاط يخضع إلى رسم خاص به يسجل في هذا الحساب.
- **حـ/ 642 رسم على رقم الأعمال:** تخضع كل مؤسسة صناعية أوتجارية إلى رسم علـى مبيعاتا أو إيراداتا يسجل بهذا الحساب.

---

(1) شبايكي سعدان ، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني ، مرجع سابق ، ص: 171 .

(2) محمد بوتين ، المحاسبة العامة للمؤسسة ، مرجع سابق ، ص ص: 169 - 170 .

♦ **حـ/ 643 حقوق غير مباشرة:** تخضع بعض الأنشطة إلى ضرائب ورسوم تسجل في هـذا الحساب.

♦ **حـ/ 644 رسوم خاصة:** تخضع بعض النشاطات على الرسوم خاصـة تـسجل في هـذا الحساب.

♦ **حـ/ 645 حقوق التسجيل:** كل ما يدفع في شكل طوابع ضريبية يسجل في هذا الحساب.

♦ **حـ/ 647 حقوق الجمارك:**كل ما تدفع المؤسسة رسوما على عملياتا مع الخارج يـسجل في هذا الحساب.

♦ **حـ/ 648 حقوق أخرى ضرائب ورسوم:** يسجل في هذا الحساب الـضرائب والرسـوم الأخرى التي لم نتمكن من تسجيلها في الحسابات الجزئية السابقة.

سادسا:حساب 65: مصاريف مالية

تعني المصاريف المالية كل الأعباء الناتجة عن الافتراضات وعمولات البنوك المختلفة والحسومات الممنوحة ....الخ وينقسم هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية: [1]

♦ **حـ/ 650 فوائد القروض:** يجعل هذا الحساب مدينا بقيمة الفوائد المستحقة على القروض وذلك بجعل حساب 565 دائنو المصاريف المالية أو أحد حسابات النقديات دائنا.

♦ **حـ/ 651 فوائد الحسابات الجارية والودائع الدائنة:** يكون هذا الحساب مـدينا بفوائـد الحسابات الجارية وكذلك الودائع الدائنة مثل الفوائد الممنوحة على المـساهمات في حـسابات الشركاء الجارية ....**إلخ.**

♦ **حـ/ 653 فوائد بنكية:** يسجل في هذا الحساب قيمة الفوائد مستوجبة الدفع على عمليات الحصول على قروض بنكية ..إلخ، ويشبه في عمله عمل الحساب 650 فوائد القروض.

♦ **حـ/ 654 الخصم الممنوح:** يعتبر الخصم الذي تمنحه المؤسسة لزبائنها نتيجة الدفع المباشـر (خصم تعجيل الدفع) من النفقات المالية.[2]

♦ **حـ/ 655 نفقات البنك والتحصيل:** يتقاضى البنك مقابل الخدمات التي يقدمها للمؤسسة لشراء الأسهم وبيعها وتحصيل الأوراق التجارية في ميعاد استحقاقها لفائدة المؤسسة.[3]

---

[1] سعدان شبايكي ، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني ، مرجع سابق ، ص ص: 177 ، 178 .

[2] محمد بوتين ، المحاسبة العامة للمؤسسة ،مرجع سابق، ص: 170 .

[3] نفس المرجع السابق ، ص: 171 .

♦ **حـ/ 656 مصاريف شراء السندات:** يسجل في هذا الحساب المصاريف المترتبة على شراء السندات، فيجعل مدينا وذلك بجعل أحد حسابات النقديات أو عند الاقتضاء الحـساب 565 دائنا.[1]

♦ **حـ/ 657 عمولات فتح الاعتمادات والكفالات والضمانات:** يسجل في هذا الحـساب العمولات مستوجبة الدفع على فتح الاعتمادات البنكية والضمانات التي تقدمها البنوك خدمـة للعملاء وكذلك عمولات حسابات الاعتمادات المستندية والسلف المستديمة.[2] يرصد حـساب 65 بمديونية حساب 83 .

سابعا:حساب 66: مصاريف مختلفة [3]

يتضمن حساب 66 الحسابات التالية:

♦ **حـ/ 660 التأمينات**: يسجل المبالغ التي تدفعها المؤسسة بمصالح التأمين بغية الضمان مـن المخاطر.

♦ **حـ/ 669 مصاريف أخرى مختلفة**: بعض المصاريف المحددة بطابع خاص لها أي ميزة عامة تميزها عن طبيعة الحسابات العامة الأخرى وهي الاشتراكات، الهبات، مصاريف المجالس الشعبية، نقص من مواد التعبئة والتغليف، رجوع على المشتريات والمبيعات.

يكون حساب 66 مدينا عند فوترة مصروف مختلف للمؤسسة بدائنية حـساب مـن حـسابات أموال رهن الإشارة بدائنية حساب 566 دائنو المصاريف المختلفة. يكون دائنا عند التسوية المحتملة. يرصد هذا الحساب في نهاية السنة المالية المحاسبية بمديونية حساب 83 نتيجة الاستغلال.

ثامنا:حساب 68: مخصصات الاستهلاكات والمؤونات

♦ **حـ/ 682 مخصصات الاستهلاكات:** يخصص هذا الحساب عنـدما يلاحـظ تنـاقص في الاستثمارات وهذا تماشيا مع عامل الوقت أو استعمال هذه الأخيرة، ويسجل في هذا الحـساب النقص الذي يخص السنة المالية مثلا عندما تتناقص قيمة الممتلك في خمسة سنوات تخصص كـل سنة 1/5 من قيمة اكتسابه.[4]

---

(1) سعدان شبايكي ، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني ، مرجع سابق ، ص :179 .

(2) نفس المرجع السابق ، ص: 180 .

(3) إبراهيم الأعمش ، أسس المحاسبة العامة ، مرجع سابق ،ص ص: 112 ، 113 .

(4) نفس المرجع السابق ، ص: 113 .

♦ **حـ/ 685 مخصصات المؤونات:** كما سبق ورأينا أن هناك بعض الأعباء تحدث مرة خلال عدد من السنوات وذكرنا أنها قابلة للتوزيع على عدة دورات، بحيث تحمل كل دورة بمخصصها أي جعل الحساب 685 مدينا بالمبلغ العائد للدورة.[1]

يرصد الحساب 68 في نهاية الدورة بالحساب 83.

تاسعا:حساب 69: أعباء خارج الاستغلال [2]

تعني أعباء خارج الاستغلال، المصاريف التي تدفعها المؤسسة وتتحملها نتيجة لنـشاط غـير النشاط الذي أنشئت من أجله، وينقسم إلى:

♦ **حـ/ 690 إعانات ممنوحة:** يجعل هذا الحساب مدينا بقيمة الإعانات المالية الـتي تـدفعها المؤسسة إلى غيرها من المؤسسات الحليفة ..إلخ، وذلك بجعل أحد حسابات النقديات أوحسابات الديون الأخرى دائنا.

♦ **حـ/ 692 القيمة المحاسبية الباقية للاستثمار المتنازل عنها أو المهدمة:** يحـدث أن يغـادر استثمار المؤسسة إما بسبب التنازل عنه للغير أوتدميه، مما يحيز على تسوية الوضعية أي إخـراج الاستثمار المعني من الدفاتر، القيمة الباقية للاستثمار المتنازل عنه أو المهدم هي الفرق بين القيمـة الأصلية (قيمة الحصول عليه) ومجموع الاهتلاكات الخاصة به إلى تاريخ التنازل عنه أوتدميه.[3]

♦ **حـ/ 693 قيمة عناصر الأصول المتنازل عنها الأخرى:** تسجل في هذا الحـساب قيمـة عناصر الأصول الأخرى المتنازل عنها غير الاستثمارات.[4]

♦ **حـ/ 694 ديون معدومة:** يجعل هذا الحساب مدينا بقيمة ديون الزبائن التي اعتبرت غـير قابلة للاسترداد وذلك بجعل حساب 470 الزبائن دائنا.[5]

♦ **حـ/ 696 أعباء سنوات سابقة:** يسجل في هذا الحساب المصاريف العائدة لسنوات سابقة، فبعد أن تسجل هذه المصاريف بطبيعتها في حسابات المصاريف المعنية، يجعل حساب 696 أعباء سنوات سابقة مدينا وذلك بجعل حساب 75 تحويل تكاليف الإنتاج إذا تعلق الأمر بمـصاريف الإنتاج أو الحساب 78 تحويل تكاليف الاستغلال إذا تعلق الأمر بمصاريف الاستغلال دائنا.[6]

---

(1) محمد بوتين ، المحاسبة العامة للمؤسسة ، مرجع سابق ، ص: 172 .

(2) سعدان شبايكي ، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني،مرجع سابق، ص: 183 .

(3) محمد يوتين ، المحاسبة العامة للمؤسسة ، مرجع سابق ، ص: 177 .

(4) نفس المرجع السابق ، ص: 178 .

(5) سعدان شبايكي، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، مرجع سابق ، ص: 184.

(6) نفس المرجع السابق ن ص :178 .

♦ **حـ/ 697 إرجاع من إيرادات الدورات السابقة:** يسجل في هذا الحساب الإيرادات التي سبق وأن سجلت في الدورات السابقة ولكنها لم تقبض واتخذ قرار بإلغائها خلال الدورة الحالية.[1]

♦ **حـ/ 698 أعباء استثنائية:** يسجل في هذا الحساب كل النفقات التي لم نتمكن من تسجيلها في حسابات 69x الأخرى.[2]

♦ **حـ/ 699 مخصصات استثنائية:** يحدث أن تتعرض قيم بعض الأموال إلى التدهور (الاستثمارات غير قابلة للاهتلاك، المخزونات، الحقوق)، احتمالا وتطبيقا لمبدأ الحيطة والحذر يجب تكوين مخصصات لمواجهة ذلك، مخصصات استثنائية تسجل في الحساب 699.[3]

المطلب الثاني: حسابات الإيرادات

يضم الصنف السابع الحسابات التالية:[4]

أولا:حساب 70: مبيعات بضائع

مثلما رأينا من دراسة المخزون (المجموعة الثالثة) فإن حساب 70 مبيعات بضائع يجعل دائنا بقيمة مبيعات البضائع أو المواد واللوازم وذلك بجعل حساب 470 الزبائن أو أحد حسابات النقديات مدينا.

ثانيا:حساب 71: إنتاج مباع

بجعل هذا الحساب دائنا بقيمة مبيعات المنتجات وذلك بجعل الحساب 470 أو أحد حسابات النقديات مدينا.

ثالثا:حساب 72: إنتاج مخزون

بجعل هذا الحساب دائنا بقيمة المنتجات المستلمة من الورشات في المؤسسة الصناعية وذلك بجعل واحد من الحسابات (33، 34، 35، 36) مدينا، كما يجعل الحساب 72 إنتاج مخزون مدينا وذلك بجعل أحد من الحسابات (33، 34، 35، 36) دائنا.

---

(1) محمد بوتين ، المحاسبة العامة للمؤسسة ،مرجع سابق ،ص: 178 .

(2) نفس المرجع السابق ، ص: 178 .

(3) نفس المرجع السابق ، ص :178 .

(4) سعدان شبايكي ، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني ، مرجع سابق ،ص ص: 186 – 192 .

رابعا:حساب 73: إنتاج المؤسسة لذاتا

بجعل هذا الحساب دائنا بقيمة التجهيزات ولوازم الاستغلال التي أنتجتها المؤسسة بوسائلها الخاصة وذلك بجعل حسابات الاستثمارات أوالمخزون المعنية مدينا.

خامسا:حساب 74: أداء خدمات

بجعل هذا الحساب دائنا بالمبالغ التي تقبضها المؤسسة نظير تقديم الخدمات المختلفة إلى الغير وذلك بجعل أحد حسابات النقديات أو الحساب 470زبائن مدينا.

سادسا:حساب 75: تحويل تكاليف الإنتاج، حساب 78: تحويل تكاليف الاستغلال

بجعل هاذين الحسابين دائنين بالإيرادات التي لا تم إنتاج أو استغلال الدورة الحالية بل تخص دورات سابقة.

سابعا:حساب 77: إيرادات متنوعة

يسجل في هذا الحساب باقي الإيرادات التي لم تشملها الحسابات السابقة وينقسم إلى الحسابين الجزئيين التاليين:

- **حـ/ 770 إيرادات مالية**: يجعل هذا الحساب دائنا بالإيرادات الناشئة من طبيعة مالية، وذلك بجعل أحد حسابات الذمم مدينا.
- **حـ/ 779 إيرادات مختلفة أخرى**: يسجل في هذا الحساب الإيرادات الناتجة عن طبيعة غير مالية كالاستفادة من التنازلات.

ثامنا:حساب 79: إيرادات خارج الاستغلال

يسجل في هذا الحساب الإيرادات التي تحصل عليها المؤسسة نتيجة نشاط خارج عن نشاطاتا التي أنشئت من اجلها، وينقسم هذا الحساب إلى الحسابات الجزئية التالية:

- **حـ/ 790 إعانات مكتسبة:** يجعل هذا الحساب دائنا بالإعانات التي تنقلها المؤسسة وذلك بجعل أحد حسابات الذمم مدينا.
- **حـ/ 792 إيرادات التنازل الاستثمارات:** يسجل في هذا الحساب سعر بيع الاستثمارات المهتلكة على اعتبار أن بيعها نشاط غير النشاط الذي أنشئت من أجله المؤسسة.
- **حـ/ 793 إيرادات التنازل عن عناصر الموجودات الأخرى:** يسجل في هذا الحساب قيمة بيع عناصر الموجودات الأخرى (غير الاستثمارات) كالتنازل عن السندات.

♦ **حـ/ 794 تحصيل الديون المعدومة:** يجعل هذا الحساب دائنا بمبالغ على الزبائن التي كانت موضوع إلغاء في السابق وذلك بجعل أحد حسابات النقديات مدينا.

♦ **حـ/ 796 استرجاع مصاريف سنوات سابقة:** يسجل في هذا الحساب المبالغ التي من شأنها إلغاء المصاريف التي تحملها أو دفعتها المؤسسة في السنوات السابقة.

♦ **حـ/ 797 إيرادات سنوات سابقة:** يسجل في هذا الحساب الإيرادات المستحقة في السنوات السابقة والتي لم يتم تسجيلها هذه السنة.

♦ **حـ798 إيرادات استثنائية:** يسجل في هذا الحساب الإيرادات خارج الاستغلال والتي تحصل عليها المؤسسة بصفة عارضة والتي لم تسجل في حساب آخر.

المطلب الثالث: حسابات النتائج

لقد خصص المخطط المحاسبي الوطني لحسابات النتائج مجموعة الثامنة لاستخدامها في الحصول على نتائج جزئية قبل الحصول على نتيجة الدورة النهائية، حيث يتم حساب هذه النتائج من جدول يسمى جدول حسابات النتائج.

تتميز حسابات النتائج باستثناء حساب 89 عن حسابات عن حسابات الأصناف الأخرى في أنها لا تستعمل إلا في نهاية الدورة بهدف حساب مختلف النتائج ابتداء من الهامش الإجمالي إلى صافي النتيجة،[1] تنقسم حسابات النتائج إلى:

أولا:حساب 80: الهامش الإجمالي

الهامش الإجمالي هو الفرق بين قيمة مبيعات البضائع وتكلفة شرائها المباشرة، ويستعمل هذا الحساب في المؤسسات التجارية فقط على اعتبار أنها تشترى البضائع (أو المواد واللوازم) بغرض إعادة بيعها وتحقيق هامش هو الربح على المبيع [2] يرحل إلى هذا الحساب رصيدا الحسابين 60، 70 حيث يتم الترحيل إلى دفتر الحسابات [3] من حساب 80 إلى حساب 60، من حساب 70 إلى حساب 80، يرحل رصيد الحساب 80 بدوره إلى الحساب 81.

---

[1] محمد بوتين ، المحاسبة العامة للمؤسسة ، مرجع سابق ، ص: 180 .

[2] سعدان شبايكي ، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني ، مرجع سابق ، ص: 247 .

[3] محمد بوتين ، المحاسبة العامة للمؤسسة ، مرجع سابق ، ص:182 .

ثانيا:حساب 81: القيمة المضافة

استعملت القيمة المضافة في البداية في المحاسبة الوطنية وتم تعميمها بعد ذلك إلى المحاسبة العامـة وتعني القيمة المضافة بين المدخلات والمخرجات، أي بين إنتاج المؤسسة من السلع والخدمات من جهة واستهلاك المؤسسة من المواد الأولية والخدمات وهي بذلك الفرق بين الحـسابات (71، 72، 73، 74، 75) والحسابين (61، 62) مضافا إلى هذا الفرق قيمة الهامش الإجمالي، إذا للحصول علـى القيمة المضافة يتم جعل الحساب81 القيمة المضافة مدينا وذلك بجعل الحسابين 61مـواد ولـوازم مستهلكةو 62 خدمات دائنين وجعل الحساب 80الهامش الإجمالي دائنا، إذا كان رصيده مـدينا، كما يجعل الحساب 81 القيمة المضافة دائنا، وذلك بجعـل الحـسابات 71، 72، 73، 74، 75 مدينة وجعل أيضا الحساب 80 الهامش الإجمالي مدينا إذا كان رصيده دائنا.[1]

ثالثا:حساب 83: نتيجة الاستغلال

نعني نتيجة الاستغلال النتيجة المتأتية من النشاط الأصلي للمؤسسة سواء كان تجاريا أو صناعيا وهي الفرق بين إيرادات الاستغلال أي الحسابان 77 إيرادات متنوعة و78 تحويل تكاليف الاستغلال وبين أعباء (مصاريف) الاستغلال أي الحسابات التالية: 63، 64، 65، 66، 68 مضافا إلى هـذا الفرق مبلغ القيمة المضافة.[2]

رابعا:حساب 84: نتيجة خارج الاستغلال

هي النتيجة المتأتية من تفاصيل الإيرادات التي تحصلت عليها المؤسسة نتيجة نشاط غير نشاطها الأصلي أو الرسمي أي المبالغ المسجلة في الحساب 79 إيرادات خارج الاستغلال وبين الأعباء الـتي تحملتها المؤسسة بسبب غير راجع إلى نشاطها الأصلي أي المبالغ المسجلة في الحساب 69 مصاريف خارج الاستغلال. [3]

- **حـ/ 880 نتيجة الدورة الإجمالية:** هي مجموع نتيجة الاستغلال والنتيجة خارج الاستغلال إذا كانت هاتان النتيجتان دائنتين معا أو مدينتين معا أو تفاضلهما إذا كانت إحـداهما مدينـة والأخرى دائنة، وهكذا يتم جعل الحساب 880 نتيجة الدورة الإجمالية مدينا، وذلـك بجعـل

(1) سعدان شبايكي ، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني ، مرجع سابق ، ص: 249 .

(2) نفس المرجع السابق ، ص ص: 250 ، 251 .

(3) نفس المرجع السابق، ص: 252 .

الحساب 84 نتيجة خارج الاستغلال دائنا، كما يجعل الحساب 880 نتيجة الـدورة الإجماليـة دائنا وذلك بجعل الحساب 83 نتيجة الاستغلال مدينا.[1]

♦ **حـ/ 889 الضريبة على الأرباح:** يجعل هذا الحساب مدينا بمبلغ الضريبة علـى الأربـاح ويقابله الحساب 564 ضرائب الاستغلال المستحقة يرحـل رصـيده المـدين (إن وجـد) إلى الحساب88.[2]

حساب 88: نتيجة الدورة

هي الفرق بين نتيجة الدورة الإجمالية والضرائب على الأرباح التي تـسجل في الحـساب889 ضرائب على الأرباح ويجعل الحساب 88 نتيجة الدورة مدينا وذلك بجعل الحساب 889 ضرائب على الأرباح دائنا، كما يجعل الحساب 88 نتيجة الدورة دائنا، وذلك بجعل الحساب 880 نتيجـة الدورة الإجمالية مدينا.[3]

يظهر رصيد الحساب 88 بالميزانية الختامية من جانب الأصول في حالة الخسارة وفي جانـب الخصوم في حالة الربح وفي بداية الدورة الجديدة في إطار عملية إعادة فتح الحسابات تحـول رصـيد الحساب 88 إلى الحسابات 18النتيجة قيد التوزيع، بالنسبة للمؤسـسات العموميـة الاقتـصادية وشركات الأموال وإلى الحساب "110 أموال الاستغلال" بالنسبة للمؤسسات الفردية.[4]

---

(1) سعدان شبايكي ، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني ، مرجع سابق ، ص: 252 .

(2) محمد بوتين ، المحاسبة العامة للمؤسسة ، مرجع سابق ، ص: 185 .

(3) سعدان شبايكي ، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني ، مرجع سابق ، ص: 253 .

(4) محمد بوتين ، المحاسبة العامة للمؤسسة ، مرجع سابق ، ص: 186 .

خلاصة الفصل

من خلال دراستنا للمخطط المحاسبي الجزائري تبين أنه لم يعالج إلا العمليات المحاسبية العامة وأهمل الجانب المتعلق بالمحاسبة التحليلية التي تركت لتطور من طرف المؤسسة، كما أنه يعتمـد في تطـوير النظام المحاسبي على المنظمات والهيئات العمومية التابعة للدولة بإعتبارها المستعملة الأساسية للمعلومة المحاسبية التي أعدت المخطط المحاسبي كأداة لتخطيط وتسيير المؤسسات عن طريق إنشائه على نحو يلبي إحتياجاتهم بتوفيره لمعلومات حول مجاميع الإقتصاد الكلي، ويسمح بتحضير الجداول والقوائم الماليـة فهو بالتلي يطرح نقائص عديدة خاصة بالمحاسبة التحليلية رغم إعتمـاد الجـرد الـدائم في متابعـة المخزونات، إضافة إلى أنه لا يقدم إطار مفاهيمي للحسابات وطريقة عرضها والوثائق الشاملة، فهو يتضمن عدة إختلافات مع ماهو وارد في المعايير المحاسبية الدولية خاصة فيما يتعلق بالإفصاح المحاسبي والأساليب المتبعة لمعالجة مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة.

ومن أجل معالجة نقائص المخطط المحاسبي الوطني وتكييفه مع المحيط الإقتصادي الجديـد طُـرح مشروع إصلاح المخطط كمرحلة جديدة لعملية إصلاح المؤسسات، وهذا ماسـنتناوله في الفـصل القادم.

الفصل الثالث:

دراسة مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد

مقدمة الفصل

إن التطورات المعاصرة في بيئة الأعمال وزيادة الاتجاه نحو إنشاء شركات المساهمة وتنشيط أسواق المال، أدى إلى زيادة الحاجة إلى معلومات مالية مفيدة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة.

فقد اعتمدت الجزائر استراتيجية تهدف إلى تبنى معايير محاسبية دولية نتيجة عدم ملائمة ومسايرة المخطط المحاسبي الجزائري للمتطلبات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الناتجة عن تحولات تعيشها الآن، كما أن الإبقاء على المخطط بشكله الحالي في ظل هذه التطورات الجديدة قد يؤدي ويزيد من مشاكل المؤسسات الاقتصادية ويرفع من تكلفة اندماجها في الاقتصاد العالمي.

سنحاول في هذا الفصل تناول جوانب الموضوع عن طريق المباحث التالية:

-المبحث الأول: تقديم المشروع

-المبحث الثاني: سير الحسابات

المبحث الأول: تقديم المشروع

إن الجزائر الآن في تطبيق للمعايير المحاسبية الدولية وإصلاح المخطط المحاسبي الوطني حتى نتمكن من مواكبة العصر وفتح الأبواب لرؤوس الأموال الأجنبية وذلك بتنميطه على أساس يتماشى مع التغيرات الاقتصادية.

وسنحاول في هذا المبحث التحدث بشكل مختصر عن مشروع النظام المحاسبي المالي ومبادئه وقواعـد التقييم وإدراج الحسابات.

المطلب الأول: لمحة عن المشروع

إن تفتح الاقتصاد الجزائري على العولمة كان فرصة للإصلاح وتبني نظام محاسبي جديد يخلف النظام المحاسبي القديم الذي يمثله المخطط المحاسبي الوطني المعتمد و المطبق منذ 76 إلى يومنا هذا حيث أنه تجاوب بشكل جيد مع الاقتصاد الموجه (المركزي)، ولكن لم يتمكن من الاستجابة فيها بعد لتساؤلات ومتطلبات المهنيين والمستثمرين، حيث أسندت أعمال الإصلاح المحاسبي في بداية الأمر إلى المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري الذي أعد قائمتين للأسئلة حول تقييم المخطط المحاسبي الوطني، بهدف مراجعة هذا المخطط ولكن معظم النتائج التي توصلت إليها هذه اللجنة كانت نتائج تقنية.

وفي مرحلة أخرى تولى المجلس الفرنسي للمحاسبة بعد سنة 2000 عملية الإصلاح والتحديث للنظام المحاسبي الوطني، فبعد دراسة للمخطط المحاسبي الوطني اقترح ثلاث سيناريوهات ممكنة لإجراء عملية الإصلاح ليترك الاختيار بينها للهيئات الجزائرية و تتمثل السيناريوهات في:

السيناريو الأول: تهيئة بسيطة للمخطط المحاسبي الوطني

يثبت التركيبة الحالية للمخطط المحاسبي الوطني ويحدد الإصلاح في الجانب التقني مع الأخذ بالحسبان التغيير في المحيط الاقتصادي للجزائر، ومن محاسنه هو إعادة النظر في التطبيقات المحاسبية والأدوات البيداغوجية لكن في هذه الحالة لم يتم إيجاد حلول للكثير من النقائص، كما أن هذه الوضعية لا تأخذ بعين الاعتبار المعايير المحاسبة الدولية ولا تسمح بتحديث النظام المحاسبي الوطني.

السيناريو الثاني: تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع النتائج الدولية

يحتفظ بهيكلة المخطط المحاسبي الوطني مع الأخذ بعض النتائج التقنية مع المعايير المحاسبية الدولية، حيث يسمح بعرض وتقديم الحسابات في شكل واضح ومفهوم للمستثمرين الأجانب وتحسين المعلومات التي توفرها المؤسسات، ولكن من سلبياتها هو إمكانية عدم التناسق بين المعالجة الوطنية وبعض التنظيمات.

السيناريو الثالث: إنشاء نظام محاسبي يتوافق مع المعايير المحاسبة الدولية

يعتمد على إنشاء مخطط محاسبي وطني جديد ومتطور على أساس المبادئ، الأسس والقواعد المعتمدة والصادرة عن المعايير المحاسبية الدولية مع الأخذ بعين الاعتبار الخصائص الوطنية، حيث لابد أن يأخذ المخطط المحاسبي الجديد بعين الاعتبار الأهداف، المعايير المحاسبة الدولية وحاجيات المستثمرين الأجانب، ومن جهة أخرى اعتماد هذا السيناريو يستلزم إعادة النظر في نظام التعليم والتدريس المنتهجين.

حيث وقع اختيار الهيئات الوطنية على السيناريو الثالث المتعلق بالتكيف مع المعايير المحاسبية الدولية، هذا الاختيار ينتج عنه تغييرات كبيرة في النظام المحاسبي الوطني وعليه جاء مشروع المخطط المحاسبي الوطني الجديد ليساير هذه المتغيرات والمستجدات الجديدة. [1]

*إن النظام المحاسبي الجديد يتميز بطروحات تتمثل فيما يلي:

- التقارب في الممارسات المحاسبية المحلية والممارسات العالمية، الأمر الذي يسمح للمحاسبة أن تكون ضمن إطار تصوريا ومبادئ أكثر تلاءما والاقتصاد المعاصر، وكذا التمكن من إصدار معلومة دقيقة تساهم في إعطاء صورة صادقة للوضعية المالية للمؤسسة.
- ترتبط بوضع المبادئ والقواعد في نصوص أكثر تفسيرا ووضوحا والتي من شأنها توجيه التسجيل المحاسبي للمعلومات، تقييمها وإعداد القوائم المالية وبذلك الحد من أخطار الانحرافات الإدارية وغير الإدارية للقواعد وتشجيع تدقيق وفحص الحسابات.[2]

كما نجد أن مشروع المخطط المحاسبي الجديد عرف الطرق المحاسبية على أنها مبادئ، أسس المصطلحات، قواعد وتطبيقات في المؤسسة لعرض وتحضير القوائم المالية. كما عرف المحاسبة على أنها نظام للمعلومات المالية يتكون من التسجيل، التصنيف، التبويب وتقييم المعطيات على أساس أرقام، وتقدم قوائم مالية صادقة تعبر عن الوضعية الحقيقة للمؤسسة والتي تسمح بإجراء المقارنة الدورية وحدد أيضا أهداف القوائم المالية كما حدد هذا المشروع مختلف مستعملي المعلومة المحاسبية الداخليين والخارجيين منهم:

- المسيرين ومختلف الهياكل الداخلية للمؤسسة.
- أصحاب رؤوس الأموال (الملاك، المساهمين، البنوك ...الخ).

---

(1) سيد علي بساعد ، إسماعيل رزقي ، دراسة نقدية للمخطط المحاسبي الوطني ، مرجع سابق ، ص67 .

(2) حواس صلاح ، التوجيه الجديد نحو المعايير الإبلاغ المالي و أثره على مهنة المدقق ، مرجع سابق . ص:198.

- مختلف الهيئات العمومية (إدارة الضرائب، هيئات الإحصاء ...الخ).
- المتعاملين الآخرين مع المؤسسة مثل: صندوق الضمان الاجتماعي، العمال، الموردون، الزبائن ...الخ.

التنظيم المحاسبي: [1]

ينص مشروع المخطط المحاسبي على:

- احترام مبدأ الحيطة والحذر.
- لابد من إجراء عملية الجرد المادي على الأقل مرة واحدة في السنة.
- اعتماد مبدأ القيد المزدوج في التسجيلات المحاسبية.
- تبرير التسجيلات المحاسبية بالوثائق القانونية.
- كل المؤسسات ملزمة بمسك دفتر يومية عامة، دفتر الجرد كما يسمح للمؤسسات بتقسيم دفتر اليومية العامة ودفتر الأستاذ إلى دفاتر مساعدة.
- تسجيل اليومية العامة مختلف التدفقات المتعلقة بالأصول، الخصوم، النواتج، الأموال الخاصة والتكاليف وفي حالة استخدام اليوميات المساعدة لابد من إجراء عملية تركيز اليوميات بصفة شهرية.
- مسك المحاسبة يدويا أو آليا وعند استخدام الإعلام الآلي لابد من الحرص على الشفافية والرقابة على المعلومات المالية والمحاسبية.

* من الإضافات التي أتى بها المشروع النظام المحاسبي الوطني نذكر منها:[2]

- إنشاء إطار للمحاسبة المالية معتمد في المخطط المحاسبي الوطني الذي يبين:
  - اعتماد فكرة الصورة الصادقة كهدف لتحديد المعلومة المالية.
  - وصف اعتماد المبادئ المحاسبية الأساسية.
  - اعتماد التعاريف لمختلف المصطلحات الأصول، الخصوم، التكاليف والنواتج.
  - إدخال فكرة حسابات التجميع.

*تطوير عرض القوائم المالية بالأخذ بعين الاعتبار:

- إمكانية عرض حول حسابات النتائج حسب الوظيفة وليس حسب الطبيعة فقط.
- إلزامية عرض بيانات الدورة السابقة (N-1) على مستوى الميزانية وجدول حسابات النتائج.

---

[1] سيد علي بساعد، إسماعيل رزقي، دراسة نقدية للمخطط المحاسبي الوطني، مرجع سابق، ص70، 71 .

[2] مرجع سبق ذكره، ص:78.

- ♦ اعتماد جدولي تغيرات الأموال الخاصة وجدول تحليل تدفقات الخزينة.
- ♦ اعتماد ملحقات أكثر تعبير عن نشاط المؤسسة.

*تكملة طرق التطوير المحاسبي بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من خلال:

- ♦ محاسبة المؤونات.
- ♦ إدخال فكرة القيمة الحقيقية.
- ♦ متابعة الأصول الغير مادية.

المطلب الثاني:قواعد التقييم

الفرع الأول: قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات وإدراجها في الحسابات

أولا: المبادئ العامة لإدراج الأصول والخصوم والأعباء والايرادات في الحسابات[1]

1-يدرج عنصر الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات في الحسابات عندما:

- ♦يكون من المحتمل أن تعود أية منفعة اقتصادية مستقبلية ترتبط به إلى الكيان أو يتأتى لها.
- ♦ للعنصر تكلفة أو قيمة يمكن تقييمها بصورة صادقة

2- يتم تقييم المنتجات الناجمة عن مبيعات أو تقديم خدمات وغيرها من الأنشطة العادية بالقيمة الحقيقية للمقابل المستلم أو المطلوب إسلامه في تاريخ إبرام الصفقة.

3-تتمثل المنتجات المتأتية من استعمال أطراف أخرى لأصول الكيان في الآتي:

- ♦ فوائد مدرجة في الحسابات تبعا للزمن المنصرم وللمردود الفعلي للأصل المالي المستعمل
- ♦ إيجارات وأتاوى مدرجة في الحسابات كلما تم إكتسابها تبعا للإتفاقات المبرمة.
- ♦ حصص مدرجة في الحسابات عندما يثبت حق المساهمين في تلك الحصص.

4-يدرج أي عبء مالي في حساب النتيجة بمجرد ما توقف نفقة ما عن إنتاج أي منفعة اقتصادية مستقبلية، أو عندما لا توفر تلك النفقة المنافع الاقتصادية المستقبلية. شروط الإدراج في حسابات الميزانية باعتبارها أصلا ماليا أو عندما تكف عن توفير تلك الشروط.

---

[1] Conseil National de la Comptabilité, projet de système comptable financier, république algérienne démocratique et populaire, ministère des finance, juillet 2006, pp :12,13. ترجمة بتصرف

ثانيا: القواعد العامة للتقييم[1]

1-ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات، كقاعدة عامة، على إصطلاح التكلفة التاريخية. بيد أنه يعمد حسب بعض الشروط التي يحددها هذا النظام وبالنسبة إلى بعض العناصر يجري التقييم استنادا الى:

- ♦ القيمة الحقيقية أو التكلفة الراهنة
- ♦ قيمة الإنجاز
- ♦ القيمة المحينة أو قيمة المنفعة

2-تتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول الميزانية عند إدراجها في الحسابات، عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع، والتخفيضات التجارية والتنزيلات في السعر وغير ذلك من العناصر المماثلة حسب الآتي:

- ♦ بالنسبة إلى السلع والممتلكات المكتسبة بمقابل مالي،من تكلفة الشراء
- ♦ بالنسبة إلى السلع والممتلكات المستلمة كإسهام عيني، من قيمة الإسهام
- ♦ بالنسبة إلى السلع والممتلكات المكتسبة مجانا، من القيمة الحقيقية في تاريخ دخولها
- ♦ بالنسبة إلى السلع والممتلكات المكتسبة عن طريق التبادل، تسجل الأصول غير المشابهة بالقيمة الحقيقية للأصول المستلمة، وتسجل الأصول المشابهة بالقيمة الحسابية للأصول المقدمة للمبادلة
- ♦ بالنسبة إلى السلع والممتلكات أو الخدمات التي ينتجها الكيان، من تكلةف الإنتاج.

الفرع الثاني: القواعد الخاصة بالتقييم والإدراج في الحسابات

أولا: الاستثمارات المادية وغير المادية[2]

1-الاستثمار المادي هو أصل مادي يحوزه الكيان من أجل الإنتاج، وتقديم الخدمات، والإيجار، والاستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله ما يعد مدة دوام السنة المالية.

2-الاستثمار غير المادي هو أصل محدد الهوية غير نقدي وغير مادي. وهو أصل يراقبه الكيان ويستعمله في إطار أنشطته العادية. والمقصود منه مثلا هو المحلات التجارية المكتسبة، والعلامات

---

(1) Conseil National de la Comptabilité, projet de système comptable financier, idem, p :14. ترجمة بتصرف

(2) ibid, pp :15-18. ترجمة بتصرف

المميزة، والبرمجيات المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى، والمخالصات، ومصاريف تنمية حقل منجمي معد للإستغلال التجاري.

3-تطبق المبادئ الآتية لتجميع الأصول المادية أو الفصل فيما بينها، يمكن أن تعتبر العناصر ذات القيمة الضعيفة كما لو كانت مستهلكة تماما في السنة المالية التي تم إستخدامها فيها، وعليه فإنها لا تدرج في الحسابات على شكل استثمارات.

4- تدرج قطع الغيار ومعدات الصيانة النوعية فى الحسابات على شكل استثمارات مادية إذا كان الكيان يعتزم إستخدامها لأكثر من سنة مالية واحدة.

5- تعالج مكونات أصل كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدة الإنتفاع بها مختلفة، أو كانت توفر منافع إقتصادية حسب وتيرة مختلفة.

6-تعتبر الأصول المرتبطة بالبيئة وبالأمن كما لو كانت استثمارات مادية إذا كانت تسمح للكيان برفع المنافع الإقتصادية المستقبلية لأصول أخرى قياسا إلى ما يمكن أن يكون حصل عليه لو لم تكن قد إكتسبها.

7-الإهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل مادي أو غير مادي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل نتجه الكيان لنفسه.

8-إن طريقة إهتلاك أي أصل هي انعكاس تطور استهلاك الكيان للمنافع الإقتصادية التي يدرها ذلك الأصل: الطريقة الخطية، الطريقة المتناقصة أو طريقة وحدات الإنتاج. وتكون الطريقة الخطية هي المعتمدة في حالة لم يمكن تحديد هذا التطور بصورة صادقة.

- ♦ الإهتلاك الخطي يقود إلى عبء ثابت على مدة الأصل النفعية.
- ♦ الطريقة التناقصية تؤدي إلى عبء متناقص على مدة الأصل النفعية.
- ♦ طريقة وحدات الإنتاج يترتب عليها عبء يتركز على استعمال المقرر للأصل أو إنتاجه.
- ♦ الطريقة التدرجية تؤدي إلى عبء يتنامى على مدة الأصل النفعية.

9-يفترض في مدة نفعية أي استثمار غير مادي عدم تجاوزها 20 عاما. وفي حالة حصول إهتلاك على مدة أطول أو عدم حصول إهتلاك بتاتا، فإن معلومات خاصة بذلك تقدم في الملحق بالكشوف المالية.

أ- حالة الخاصة بأصل بيولوجي

يتم تقييم أصل بيولوجي لدى إدراجه في الحسابات للمرة الأولى وفي تاريخ أي إقفال للحسابات بقيمته الحقيقية منقوصا منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع إلا إذا لم يمكن تقدير قيمته الحقيقية بصورة صادقة. وفي مثل هذه الحالة، يتم تقييم هذا الأصل البيولوجي بتكلفته منقوصا منها مجموع الإهتلاكات وخسائر القيمة، والخسارة أو الربح المتأتيان من تنوع القيمة المنقوص منها المصاريف التقديرية في نقاط البيع يثبتان في النتيجة الصافية للسنة المالية التي يحدثان فيها.[1]

ثانيا: الأصول المالية غير الجارية (الاستثمارات المالية) السندات والديون[2]

تكون الأصول المالية المملوكة لأي كيان من الكيانات، من غير القيم العقارية الموظفة والأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية جارية، محل إدراج في الحسابات تبعا لنفعيتها وللدواعي التي كانت سائدة عند إقتنائها أو عند تغيير لوجهتها، في إحدى الفئات الآتية:

- ♦ سندات المساهمة والديون المرتبطة التي يعد إمتلاكها الدائم مفيدا لنشاط الكيان
- ♦ السندات المثبتة لنشاط الحافظة المعدة لكي توفر للكيان على أمد طويل بقدر أو بآخر، مردودية مرضية، لكن دونما تدخل في تسيير الكيانات المحتازة لسنداتها
- ♦ السندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط رأس مال أو توظيفات ذات أمد طويل التي يمكن للكيان الإحتفاظ بها حتى حلول أجل إستحقاقها، أو الإحتفاظ بها
- ♦ القروض والديون التي أصدرها الكيان والتي لا ينوي أو لا يسعه القيام ببيعها في الأمد القصير الديون لدى الزبائن، وغيرها من ديون الإستغلال لأكثر من إثني عشر شهرا أو القروض التي تزيد على إثني عشر شهرا والمقدمة لأطراف أخرى.

1-تدرج الأصول المالية في الحسابات عند دخولها إلى الكيان، حسب تكلفتها التي هي القيمة لمقابل معين، بما في ذلك مصاريف السمسرة، والرسوم غير المستردة، ومصاريف البنك ولكن لا تندرج فيها الحصص والفوائد المتوقع إستلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الشراء.

2-يتم تقييم التوظيفات المالية المحتازة حتى حلول إستحقاقها وكذلك القروض والديون التي يصدرها الكيان ولا تكون محتازة لأغراض معاملة تجارية بالتكلفة المهتلكة. وتخضع كذلك عند

---

[1] Conseil National de la Comptabilité, projet de système comptable financier, idem, p :18. ترجمة بتصرف

[2] ibid, pp:19-21. ترجمة بتصرف

إقفال كل سنة مالية لإختيار تناقص في القيمة قصد إثبات أي خسارة محتملة في القيمة، وهذا طبقا للقواعد العامة لتقييم الأصول المالية.

3-تدرج القيم الفائضة أو الناقصة التي تبرز عند القيام ببيع استثمارات مالية في الحسابات في تاريخ البيع كإيرادات أو كأعباء عملياتية.

ثالثا: المخزونات والمستحقات[1]

المخزونات أصول يمتلكها الكيان وتكون معدة للبيع في إطار الإستغلال الجاري أو هي مواد أولية أو توريدات تستهلك خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات.

يتم تصنيف أصل في شكل مخزونات (أصول جارية) أو في شكل استثمارات (أصول غير جارية) لا على أساس نوع الأصل بل تبعا لوجهته أو إستعماله في إطار نشاط الكيان.

1-يتم تقييم السلع المتماثلة (المثلية) عند خروجها من المخزن أو عند الجرد إما باعتبار السلعة الأولى في الدخول هي الأولى في الخروج (PEPS OU FIFO) وإما بمتوسط تكلفة شرائها أو إنتاجها.

والطريقة المستعملة لتقييم المخزونات أو متابعتها مبينة في الملحق.

أ-احالة الخاصة بالمنتجات الزراعية

يتم تقييم المنتجات الزراعية عند إدراجها الأصلي في الحسابات، ولدى كل تاريخ إقفال بقيمتها الحقيقية منقوصة منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع.

تثبت أي خسارة أو ربح متأتيين في تغير القيمة الحقيقية منقوصا منها التكاليف التقديرية لنقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصل فيها.[2]

رابعا: القروض والخصوم المالية الأخرى[3]

يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى في الأصل حسب تكلفتها التي هي القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها.

---

(1) Conseil National de la Comptabilité, projet de système comptable financier, idem, pp:21,22. ترجمة بتصرف

(2) ibid, p :22 .ترجمة بتصرف

(3) ibid, p:23.ترجمة بتصرف

خامسا: تقييم الأعباء والمنتجات المالية[1]

تؤخذ الأعباء والمنتجات المالية في الحسبان تبعا لانقضاء الزمن وتلحق بالسنة المالية التي ترتبت الفوائد خلالها والعمليات التي تم الحصول من أجلها على تأجيل الدفع أو منح هذا التأجيل بشروط فتدرج في الحسابات بقيمتها الحقيقية بعد طرح الحاصل المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل وحينئذ فإن الفارق بين القيمة الاسمية للمقابل والقيمة الحقيقية للعملية التي تناسب التكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح يدرج في الحسابات كأعباء مالية في حسابات المشتري، وكإيرادات مالية في حسابات البائع.

الفرع الثالث: الكيفيات الخاصة للتقييم والإدراج في الحسابات[2]

أولا: العمليات المنجزة بصورة مشتركة أو لحساب أطراف أخرى

1: شركات المساهمة

عندما تكون حسابات العمليات المنجزة بصورة مشتركة ممسوكة من مسير هو وحده المعروف قانونيا من الأطراف الأخرى، تكون أعباء ومنتجات العمليات المنجزة بصورة مشتركة مشمولة في أعباء ومنتجات هذا المسير وكل واحد من المشاركين المشتركين الآخرين يقتصر على تسجيل قسط النتيجة التي تعود إليه في شكل إيرادات أو أعباء.

عندما تقتضي العمليات المنجزة بصورة مشتركة المراقبة المشتركة والملكية المشتركة لأصل واحد أو أصول عديدة، فإن كل واحد من المشاركين المشتركين يدرج في الحسابات قسطا من الأصول والخصوم زيادة على حصته من الإيرادات والأعباء.

عندما تنجز العمليات بصورة مشتركة في إطار كيان منفصل يحوز فيه كل من المشاركين مساهمة، فإن المشاركين يدرج كل واحد منهم في الحسابات، القسط الذي يعود إليه في الأصول والخصوم والنتيجة والأعباء والإيرادات والتدفقات المالية في الكيان المشترك.

2: العمليات المنجزة لحساب أطراف أخرى:

تدرج العمليات التي يعالجها الكيان لحساب أطراف أخرى بصفة وكيل، في حساب الأطراف الأخرى. ولا يسجل الوكيل في حساب النتيجة سوى الأجر الذي يتلقاه بمقتضى توكيله

---

[1] Conseil National de la Comptabilité, projet de système comptable financier, idem, p:24.
ترجمة بتصرف

[2] معلومات مستخرجة من الموقع : http://etudiantdz.com/vb/showthread.php?t=1228 تاريخ التحميل: 2008/05/06 (11:50) بتصرف

تدرج العمليات التي يعالجها الكيان لحساب الغير باسم الكيان حسب نوعه في أعباء الكيان وايراداته.

ثانيا: الحسابات المجمعة

ترمي الحسابات المجمعة إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة لمجموعة كيانات، يكون إعداد ونشر البيانات المجمدة على عاتق أجهزة إدارة الكيان السائدة على المجموع المجمع التي تعرف بالكيان المجمع (أو الشركة الأم). أو على عاتق الهيئة التي تتولى قيادتها ومراقبتها.

ثالثا: العقود طويلة الأمد

1-يتضمن عقد من العقود طويلة الأمد إنجاز ملكية، سلعة، خدمة، مجموعة ممتلكات أو خدمات تقع تواريخ إنطلاقها والإنتهاء منها في سنوات مالية مختلفة. ويمكن أن يتعلق الأمر بما يلي:

- ♦ عقود بناء.
- ♦ عقود إصلاح الأصول.
- ♦ عقود تقديم خدمات.

2-تدرج الأعباء والإيرادات التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأمد، في الحسابات حسب وتيرة تقدم العملية بحيث تتأتى نتيجة قابلة للمقارنة كلما تم إنجاز العملية (إدراج في الحسابات حسب طريقة التقدم).

رابعا: الضرائب المؤجلة

الضرائب المؤجلة هي طريقة محاسبية تتمثل في إدراج عبء الضريبة كأعباء في النتيجة المرجوة لعمليات السنة المالية وحدها وهي ناتجة عن:

- ♦ فارق زمني بين الإثبات المحاسبي لإيراد ما أو عبء ما واحتسابه في النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل منظور.
- ♦ عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب. مستقبلية محتملة في مستقبل منظور.
- ♦ تعديلات، وعمليات حذف، ومعالجات معادة تمت في إطار إعداد قوائم مالية مجمدة.

خامسا: عقد إيجار التمويل

عقد الإيجار هو عبارة عن إتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة، عن حق إستعمال أصل مقابل دفعة واحدة أو دفوعات عديدة، وإيجار التمويل هو عقد إيجار تترتب عليه عملية تحويل كامل مخاطر ومنافع ذات صلة بملكية الأصل إلى مستأجر، مقرون بتحويل الملكية عند إنتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها.

وأمثلة الأوضاع التي تؤدي عادة إلى تصنيف عقد إيجار بمثابة عقد إيجار تمويل هي الآتية:

- ملكية الأصل محولة (منقولة) إلى المستأجر بعد إنقضاء مدة الإيجار.
- عقد الإيجار يمنح المستأجر حق خيار إقتناء الأصل بسعر يقل بصورة كافية عن قيمته الحقيقية في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة حق الخيار، حتى يكون هناك استيقان معقول باستعمال هذا الحق في التاريخ الذي يمكن فيه تحقيق هذا الخيار.
- مدة الإيجار تغطي الجزء الأكبر من مدة الحياة الإقتصادية للأصل ذاته ما لم يكن هناك نقل لملكية هذا الأصل.
- قيمة المدفوعات الدنيا المحينة في بداية العقد بمقتضى هذا الإيجار ترتفع إلى ما لا يقل عن شبه كامل القيمة الحقيقية للأصل المستأجر.
- الأصول المستأجرة ذات طبيعة خاصة لا يستعملها إلا المستأجر دون أن يدخل عليها تعديلات كبيرة.

1-كل أصل يكون محل عقد إيجار تمويل يدرج في الحسابات في تاريخ دخول العقد حيز التنفيذ مع احترام مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني.

أ-عند المستأجر: يدرج الأصل المستأجر في حسابات أصول الميزانية بقيمته الحقيقية أو بالقيمة المحينة للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه القيمة الأخيرة أقل ثمنا.

ب-عند المؤجر غير الصانع: أو غير الموزع للملك المؤجر، فإن الدين الدائن المتألف من الاستثمار الصافي المناسب للملك المستأجر يسجل في الأصل.

جـ-عند المؤجر الصانع: أو الموزع للملك المستأجر، يدرج الدين الدائن ضمن الحسابات بالمبلغ الذي يساوي القيمة الحقيقية للملك طبقا للمبادئ التي يعتمدها الكيان بالنسبة لمبيعاته النافذة

2-يكون الأصل المستأجر موضع إهتلاك في حسابات المستأجر حسب القواعد العامة التي تخص الاستثمارات، وإذا لم يكن هناك استيقان معقول بأن يعدو المستأجر مالكا للأصل عند انتهاء أمد الاستئجار، فإن الأصل يجب أن يهتلك كليا.

3-يدرج عقد البيع المقترن بعقد إيجار تمويل في الحسابات كما لو كان الأمر لا يعني إلا معاملة تجارية واحدة. وكل فائض كمنتجات البيع قياسا إلى القيمة المحاسبية لدى المستأجر لا يسجل كايرادات في تاريخ إبرام العقدين بل يوزع على مدى مدة عقد الإيجار.

المبحث الثاني: سير الحسابات

تشكل خلاصة مخطط حسابات الإطار المحاسبي الواجب تطبيقه على جميع الكيانات أيا كان نشاطها وحجمها إلا إذا كانت هناك ترتيبات خاصة تعنيها. وداخل هذا الإطار يمكن للكيانات أن تفتح جميع التقسيمات الضرورية التي تستجيب لاحتياجاتها. وتقترح كذلك مدونة حسابات ذات ثلاثة أرقام أو أكثر. سنستعرض في هذا المبحث كيفية سير حسابات الميزانية وحسابات التسيير.

المطلب الأول:سير حسابات الميزانية

تعد كل وحدة مخطط حسابات واحد على الأقل ملائما لهيكلها ولنشاطها واحتياجاتها إلى الإعلام الخاص بالتسيير. والحساب هو أصغر كيان معتمد لترتيب الحركات المحاسبية وتسجيلها .والحسابات تجمع في فئات متجانسة تدعى طبقة. وتوجد فئتان من طبقة الحسابات:

-طبقات حسابات الوضعية

-طبقات حسابات التسيير

وكل طبقة تقسم إلى حسابات تحدد هويتها بأعداد ذات رقمين أو أكثر في إطار تقنين عشري.

الصنف الأول: حسابات رؤوس الأموال

أولا: حساب 10: رأسمال والإحتياطات ومثيلاتها

هذا الحساب ينقسم إلى حسابات فرعية، هذه الحسابات تقسم حسب النشاط القانوني للمؤسسة .

حـ/ 101 : الرأسمال المساهم به (الرأسمال الاجتماعي، مخصصات، أموال الاستغلال).

حـ/ 103 : علاوات متعلقة بالرأسمال الاجتماعي .

حـ/ 104 : فارق التقييم .

حـ/ 105 : فارق إعادة التقييم .

حـ/ 106 : احتياطات (قانونية، القانون الأساسي، العادية) .

حـ/ 107 : فارق التعادل .

حـ/ 108 : حساب المستغل .

حـ/ 109 : رأسمال المكتتب غير المطلوب .

1- الحسابات المستخدمة من طرف المستغل الفردي:[1]

أ-الحساب 101: أموال الاستغلال يسجل في جانب الدائن :

- ♦ قيمة مساهمات أصحاب المؤسسة في بداية أو خلال النشاط .
- ♦ في ختام الدورة، احتمال أن يكون رصيد دائن لحساب 108 حساب المستغل.
- ♦ أرباح الدورة السابقة (بجعل حساب 12 نتيجة الدورة مدينا).

ويسجل في جانب المدين:

- ♦ خسارة الدورة السابقة (بجعل حساب 12 دائنا).
- ♦ في ختام الدورة رصيد حساب 108 عندما يكون مدينا.

العمليات التي تمت خلال الدورة من الوحدة و المستغل (تسديد العمال، تسديد لحساب ....) كذلك حالة المستحقات " كمبيالة، سند "

إن المكافأة العادية للمستغل مرتبطة بعمله كلها تسجل في الحساب المعروف " حساب المستغل " في ختام الدورة.

و عند إنشاء القوائم المالية، رصيد هذا الحساب يرصد في حساب أموال الاستغلال.

2- حسابات تستخدمها الشركات: [2]

في الشركات الخاصة الرأسمال الصادر يتمثل في القيمة الاسمية للأسهم " شركات الأموال " أو الحصص الاجتماعية " شركات الأشخاص "، أما في الشركات العمومية، الرأسمال يمثل القيمة المقابلة المساهمات العينية أو النقدية المقدمة من طرف الدولة أو الجماعات المحلية و يكون هذه المساهمات غير قابلة للتعويض.

---

[1] Conseil National de la Comptabilité, projet de système comptable financier, idem,p :75. ترجمة بتصرف

[2] ibid, pp :75,76 ترجمة بتصرف

الحساب الفرعي " الرأسمال الاجتماعي " يسجل في جانبه الدائن مبلغ الرأسمال الذي يظهر في عقد الشركة، و هو يبين تطور هذا المبلغ خلال حياة الشركة بمقتضى قرارات الهيئات الخبيرة.

-يكون دائنا عند الزيادة في الرأسمال:

♦ بمبلغ المساهمات النقدية أو العينية مقدمة من طرف الشركاء عن طريق تخفيض العلاوات المتعلقة بالرأسمال الاجتماعي، و التي تسجل في الجانب الدائن لحساب فرعي آخر (علاوات متعلقة بالرأسمال الاجتماعي)، علاوات الإصدار، علاوة الاندماج، تحويل سندات إلى أسهم.

♦ بمبلغ الاحتياطات المدمجة في رأسمال وفق قرار يتخذه المساهمون أو الشركاء.

ويكون مدينا عند تخفيض الرأسمال مهما كان سبب ذلك التخفيض (بامتصاص الخسارة، تعويضات للشركاء...).

في حالة استدعاء جزئي للرأسمال الاجتماعي الحصة غير مستدعاة تسجل في الجانب الدائن لحساب الرأسمال المساهم به بجعل حساب الرأسمال غير المطلوب (حساب 109) مدينا.

ب-الحساب 109 (رأسمال المسجل وغير المطلوب) يكون دائن بجعل حساب 456 شركاء وعمليات على رأسمال مدينا في حالة طلب رأسمال.

♦ الرصيد المدين لحساب رأس المال مكتتب غير مطلوب يمثل حقوق الشركة على الشركاء.

♦ الاحتياطات تدرج في الجانب الدائن لحساب 106 وهي ناتجة عن أرباح مخصصة من طرف مؤسسة بموجب قرار الهيئات المؤهلة.

جـ-حساب 106:يكون دائن عند ضم (رأس المال، عند توزيع على الشركاء، إقتطاعات من أجل امتصاص خسائر...).

د-حساب 107 فرق التعادل: يسجل الفرق المسجل على القيمة الكلية للأسهم المسجلة بقيمتها السوقية والتي تكون اكبر من قيمة الشراء.

هـ-حساب 109 رأس مال مكتتب غير: مطلوب يكون مدين بدائنية حساب 101 في حالة الاكتتاب، يجعل دائنا في كل مرة يستدعي فيها رأس المال مع جعل حساب 456 " شركاء وعمليات على رأس المال " مدينا.

3- حسابات مستعملة في الكيانات الأخرى غير الشركات والمستغل الفردي[1]

أ- حساب 101: يسجل مخصصات الدولة، الجماعات المحلية، العمومية و هيئـات الأخـرى المتشابهة.

4- حسابات مستعملة من طرف جميع المؤسسات: [2]

أ- حساب 104: يسجل رصيد الأرباح والخسائر الغير مسجلة في النتيجة والناتجة عن طريـق التقييم بالقيمة الحقيقية لبعض عناصر الميزانية طبقا للنظام المعمول به.

ب- حساب 105: يسجل القيمة الزائدة لإعادة التقييم المثبتة على الاستثمارات التي كانـت محل إعادة التقييم وفقا للشروط والقوانين المعمول به.

ثانيا : حساب 11: ترحيل من جديد[3]

الجزء الخاص بالنتيجة (ربح أو خسارة) التي لم تكن محل تخصيص من طرف الجمعية العامة والتي يتقرر تخصيصها لاحقا تسجل في حساب 11، يكون دائن في حالة النتيجة ربح كما يكون مدينا في حالة نتيجة خسارة.

ثالثا: حساب 12: نتيجة الدورة [4]

حساب 12 يسجل أرصدة حسابات التكاليف وإيرادات الدورة، رصيد حساب 12 يمثل ربـح في حالة قيمة الإيرادات أكبر من قيمة التكاليف، أو خسارة في حالة العكس (رصيد مدين).

في الشركات حساب 12 يرصد وفقا قرار قانوني لتخصيص النتيجة المتخذ من طرف الأعضاء المختصة.

في المؤسسات الفردية حساب 12 يحول إلى حساب رأس المال فردي حساب 10 في اليوم الأول لبداية الدورة الموالية ن+1.

---

[1] Conseil National de la Comptabilité, projet de système comptable financier, idem, p :76 بتصرف ترجمة

[2] ibid, pp:76,77. ترجمة بتصرف

[3] معلومات مستخرجة من الموقع : http://etudiantdz.com/vb/showthread.php?t=1228 تاريخ التحميل: 2008/05/06 (11:50)بتصرف

[4] Conseil National de la Comptabilité, projet de système comptable financier, idem, p :77 ترجمة بتصرف

رابعا: حساب 13: إيرادات وتكاليف مؤجلة خارج دورة التشغيل[1]

يسجل في الجانب الدائن لهذا الحساب:

ح/131: إعانات التجهيز. ح/132: إعانات الاستثمارات الأخرى. ح/133: ضرائب الأصول الأخرى. ح/134: ضرائب الخصوم الأخرى. ح/138: تكاليف و إيرادات مؤجلة أخرى.

1- إعانات التجهيز – إعانات الاستثمارات الأخرى:

إعانات التجهيز هي إعانات لفائدة المؤسسة لخلق أو حيازة سلعة محددة، هذه الحسابات تكون دائنة بقيمة الإعانة مع جعل الحسابات التالية مدينة:

- ♦ صنف 2: عندما تتعلق الإعانة بالتحويل المجاني لاستثمارات المؤسسة.
- ♦ صنف 4: حساب الأطراف الأخرى(التمويل المنتظر) عندما تكون الإعانة مالية .

الإعانات المالية تسجل كإيرادات في حساب فرعي لحساب 75 "إيرادات أخرى" بنفس طريقة الخاصة .

2- ضرائب الأصول المؤجلة – ضرائب الخصوم المؤجلة:

حسابات ضرائب مؤجلة مخصصة لاستقبال قيمة الضرائب المؤجلة، تـسجل الاخـضاعات الضريبية المؤجلة المتعلقة بالخصوم والأصول والتي تحسب في نهاية كل سنة على أسـاس النظـام الجبائي المعمول به وقت إقفال الدورة وهو ناتج عن:

- ♦ الفرق الزمني المؤقت بين تسجيل الإيرادات أو التكلفة في المحاسبة ومن جهـة أخـرى مـع حساب الوعاء الضريبي.
- ♦ العجز الضريبي أو الدين الضريبي المؤجل.
- ♦ عند استبعاد أو إعادة المعالجة التي تقوم بها المؤسسة أثناء إعداد القوائم المالية المجمعة.

أ- حساب 133 ضرائب الأصول المؤجلة: يكون مدين بجعل حساب 692 " ضرائب مفروضة مؤجلة كأصول " دائنا بقيمة ضرائب مستحقة على النتيجة الممكن تحصيلها أثناء الدورات المقبلة.

ب- حساب 134 ضرائب الخصوم الأخرى: يكون مدين بجعل حساب 693 أو أحد حسابات رأس المال الخاص دائنا وفقا للحالة بقيمة الضرائب القابلة للتسديد في السنوات

---

[1] Conseil National de la Comptabilité, projet de système comptable financier, idem, pp :77,78.
ترجمة بتصرف

القادمة. ضرائب الأصول و الخصوم المؤجلة يتم إعادة تقييمها في نهاية كل سنة مع نفس الحسابات.

خامسا: حساب 15: مؤونات التكاليف[1]

يسجل في الجانب الدائن لهذا الحساب:

- ♦ مؤونات التكاليف.
- ♦ مؤونات المنح والالتزامات التي تسددها المؤسسة للمتقاعدين.

أثناء تشكيل مؤونة التكاليف فإن حساب المؤونات يكون مدين مع جعل أحد حسابات مخصصات الاستغلال أو مخصصات مالية دائنة .

عند تحمل التكلفة، فإن المؤونة المشكلة سابقا المسددة فعلا " تكاليف حـسب طبيعتـها " وإذا كان هناك فرق يلغي هذا الفرق مع جعل حساب 78 دائنا.

حساب المؤونة يعاد النظر فيها مهما كانت الظروف في نهاية كل دورة مع جعـل حـسابات مخصصات مدينا عند زيادة المؤونة، و عندما تنخفض قيمة المؤونة أو تلغى يجعل حساب 78 دائنا.

1-حساب 153 مؤونات المنح والالتزامات المتشابهة: يسجل جميع التزامات المؤسسة المتعلقة بالمنح و التعويضات الخاصة بالتقاعد أو أي رفع في الأجور مستقبلا.

2-حساب 156 مؤونة تجديد الاستثمارات: تخص هذه المؤونة تكاليف تقديرية خاصة بتجديد الاستثمارات التي تكون محل امتياز.

سادسا: حساب 16: قروض و ديون متشابهة [2]

يسجل هذا الحساب في الخصوم الميزانية على شكل خصوم مالية بالقيمة الحقيقية مقابل حـساب 21 استثمارات مادية و عند التسديد الأقساط الدين يسجل حساب 16 في الطرف المـدين مـع حسابات الخزينة بقيمة القسط الأصلي.

سابعا: حساب 17: ديون مرتبطة بالمساهمات [3]

ينقسم هذا الحساب إلى ما يلي:

- ♦ الديون المرتبطة بمساهمات المجمع (فروع ومؤسسات شريكة) .

---

[1] معلومات مستخرجة من الموقع : http://etudiantdz.com/vb/showthread.php?t=1228 تاريخ التحميل: 2008/05/06 (11:50) بتصرف.

[2]Conseil National de la Comptabilité, projet de système comptable financier, idem, pp :79,80,81.ترجمة بتصرف

[3]ibid, p:81.ترجمة بتصرف

♦ ديون مرتبطة بمساهمات خارج المجمع.

ثامنا: حساب 18: حسابات ارتباط المؤسسة و الشركات المساهمة [1]

يوضع الحساب 18 تحت تصرف الكيانات لكي تستقبل خلال السنة المالية، العمليات التي تمت بين المؤسسات ومع الشركات المساهمة. ويصفى وجوبا عند إقفال السنة المالية.

يستخدم الحساب" 188 حسابات الإرتباط بين شركات مساهمة" من أجل العمليات المنجزة بواسطة شركات مساهمة أو المماثلة لها (تجمعات، مقاولات ...) ويتم تجميع حسابات شركة المساهمة في المحاسبة التي يمسكها المسير المسؤول عن تسيير العمليات في هذا الحساب.

الصنف الثاني: حسابات الاستثمارات

أولا: حساب 20: استثمارات معنوية[2]

الحساب الفرعي 203 " مصاريف التطوير الثابتة " يسجل في جانبه المدين مصاريف التطوير المسجلة في الأصول وفق الشروط المثبتة من طرف المرسوم.

هذا التسجيل في الأصول يتم بالمقابلة مع حساب72 "الإنتاج المثبت للأصول غير المادية" (بعد تسجيل التكاليف المرافقة لهذه الأصول في حسابات الأعباء حسب الطبيعة لنفس الفترة).

المصاريف المتعلقة بعنصر معنوي والذي تم تسجيله محاسبيا في أعباء المؤسسة في قوائمها المالية السنوية السابقة (أو تقاريرها المالية السابقة) لا يمكن أن تدمج في تكلفة الاستثمارات المعنوية في تاريخ لاحق.

1-استثمارات معنوية أخرى .

أ-الحساب 204: " برامج معلوماتية و مثيلاتها " تكون مدينة:

♦ بتكلفة حيازة التراخيص الخاصة باستخدام البرامج المعلوماتية بالمقابلة مع حسابات الأطراف الأخرى أو الحسابات المالية.

♦ أو بتكلفة إنتاج البرامج المعلوماتية المنشأة بالمقابلة مع إنتاج مثبت لأصول غير مادية (حساب فرعي لحساب72) بعد تسجيل الأعباء المتعلقة بها في الحسابات (المصاريف حسب الطبيعة).

---

[1] Conseil National de la Comptabilité, projet de système comptable financier, idem, p:81. ترجمة بتصرف

[2] ibid, pp: 81,82. ترجمة بتصرف

- ♦ عناصر الأصول المعنوية الأخرى الغير الجارية تسجل مباشرة في الحسابات الفرعية للحساب الرئيسي 20 بالمقابلة مع حسابات الأطراف الأخرى أو الحسابات المالية.
- ♦ حساب 205: امتيازات وحقوق متشابهة، براءات، تراخيص، علامات.
- ♦ حساب 208: استثمارات معنوية أخرى.

ب- حساب 205: يسجل الامتيازات أو التراخيص المكتسبة بهدف التصرف في حق خلال مدة العقد:

- ♦ امتياز استخدام العلامات، تراخيص الاستغلال، الطرائق على سبيل المثال.
- ♦ تراخيص استغلال البرامج المعلوماتية ومثيلاتها تسجل في حساب خاص (حـ/204).

2- خروج استثمار معنوي:

الأرباح أو الخسائر التي نتجت من وضع الاستثمار المعنوي خارج الخدمة، تحدد بالفرق بين النواتج الصافية المقدرة للخروج والقيمة المحاسبة للأصل، و تسجل محاسبيا في النواتج أو الأعباء في الحسابات 65 (نواقص القيمة عن مخزونات أصول مالية مثبتة) أو 75(فوائض القيمة عن مخزونات أصول مالية مثبتة).

أ- فرق الحيازة:

حساب 207 يسجل انحرافات الحيازة الموجبة أو السالبة الناتجة عن تجمع المؤسسات في إطار الحيازة أو الاندماج أو التجميع (التوحيد)، هذا الحساب يمكن أن يكون مدينا أو دائنا ويجب أن يظهر مهما كان رصيده في الميزانية وفي الأصول غير الجارية.

فرق الحيازة هو أصل غير معرف وبالتالي يجب أن يكون متمايزا عن الاستثمارات المعنوية والتي هي أصل من أصول معرفة.

خسارة القيمة المسجلة تبعا لتجربة التخفيض على انحراف الحيازة لا يمكن أن تكون موضوع استعادة لاحقة على عكس خسارة القيمة المسجلة على الأصول الأخرى.

ثانيا: حساب 21: استثمارات مادية[1]

يكون حسابات الاستثمارات المادية مدينة بتاريخ دخول الأصول تحت رقابة الوحدة (المؤسسة):

- ♦ بقيمة المساهمة .
- ♦ بتكلفة الحيازة.

---

[1] Conseil National de la Comptabilité, projet de système comptable financier, idem, pp :81,82.

ترجمة بتصرف

♦ بتكلفة الإنتاج.

يكون دائن حسب الحالة بـ:

♦ حساب " رأس المال " (الحساب الفرعي (حـ/10) أو حساب (شركاء – عمليات علـى رأس المال (حساب فرعي (حـ/45 (المجمع والشركاء).

♦ حـ/40 " موردون " أو الحسابات المعنية الأخرى.

♦ حـ/ 73" إنتاج عقاري "

الأرباح أو الخسائر الناتجة عن وضع الاستعمار المادي خارج الخدمة، تسجل بنفس الطريقـة الـتي يسجل بها خروج الاستثمار المعنوي.

حالة خاصة: استثمارات الإيجار التمويلي (القرض الإيجاري)[1]

إستثمارات الإيجار التمويلي هي ليست من أملاك المؤسسة قانونيا ولكن تستجيب لتعريف الأصل الظاهر في الاستثمارات المادية في أصول المستأجر وفي الحقوق في أصول المؤجر.

1- التسجيل المحاسبي عند المستأجر:

السلعة في الإيجار التمويلي تظهر في أصول المستأجر بالمبلغ الأصغر من القيمة العادلـة للـسلعة المستأجرة والقيمة المالية للدفعات الصغرى المقدرة في العقد (هذه الدفعات الصغيرة محتوية القيمة الحالية لإعادة الشراء في نهاية الإيجار) إن وجد عند إتمام العقد.

السلعة تسجل:

♦ في الجانب المدين لحساب الاستثمار.

♦ وفي الجانب الدائن يسجل في حساب ديون على عقد الإيجار التمويلي.

عند دفع الفوائد المقدرة في العقد، مبلغ العائد يسجل في الجانب الدائن لحساب الخزينة

♦ مع جعل في الجانب المدين حساب الديون على عقد الإيجار التمويلي (حـ/ 167) لجـزء التسديد في الأصول من جهة.

♦ مع جعل في الجانب المدين حساب مصاريف مالية من أجل جزء الفوائد من جهة أخرى.

ما عدا ذلك السلعة تعالج بعد تسجيلها المحاسبي الأولى كالاستثمارات أخـرى في المؤسـسة، إهتلاك على مدة الاستخدام، و من المحتمل حساب خسارة القيمة.

---

[1] Conseil National de la Comptabilité, projet de système comptable financier, idem, pp:83,84.
ترجمة بتصرف

الإيجار التمويلي، إقامة حيازة الشراء

في نهاية العقد:

- ♦ إذا قرر المستأجر الاحتفاظ بالسلعة، وهنا يجب عليه دفع الاستحقاق أخير يوافق إقامة خيار الشراء، مبلغ هذا الاستحقاق الأخير يجب أن يوافق رصيد حساب الديون على عقد الإيجـار ودفع هذا الاستحقاق سيرصد حساب الديون.
- ♦ وإذا لم يقم المستأجر بخيار الشراء تعود السلعة إلى المؤجر وتخرج من أصول المستأجر، هذا الخروج بقيمة معدومة لا يجب أن يجر فائض أو عجز قيمة بالنسبة للمستأجر، إذ مدة اهتلاك السلعة كانت مطابقة لمدة الإيجار، في هذه الحالة حساب الديون (167) الموافق يرصد مـع جعل في الجانب الدائن حـ/78(الإسترجاعات عن خسائر القيمة والتموينات).

2- التسجيل المحاسبي عند المؤجر:

يظهر مبلغ السلعة الموضوع تحت الإيجار التمويلي عند المؤجر في الأصول، بالضبط في حساب الحقوق (استثمارات مالية الأكثر من سنة) في حـ/ 274 (قروض وحقوق على عقود الإيجـار التمويلي) وليس في حساب الاستثمارات المادية، حتى وإن احتفظ المؤجر بملكية الـسلعة بـصفة قانونية مبلغ الحق مساوي لمبلغ الاستثمار المشار إليه في عقد الإيجار، هذا المبلغ موافق في الواقـع للقيمة العادلة للسلعة المعطاة في الإيجار التمويلي في حالة عقد الإيجار التمويلي.

في حالة عقد الإيجار التمويلي الذي يبرمه المؤجر غير المنتج وغير الموزع يكون هذا المبلغ مضاف إليه المصاريف المباشرة المتعلقة بالمفاوضات أثناء إعداد العقد.

العائد المالي يسجل كإيراد أثناء تسديد المستحقات من طرف المشترى على أسـاس مبلـغ محسوب بمعادلة تبين معدل المردودية الإجمالية للعقد (معدل الفائدة الإجمالي) حيث تسديد لقسط من الأقساط يجب أن يسجل محاسبا عند المؤجر:

- ♦ في الطرف الدائن حـ/ 763 (عائدات الديون الدائنة).
- ♦ في الطرف الدائن حـ/ 274 (القروض والديون الدائنة عن عقود إيجار – تمويـل) عـن طريق الحسم من حساب أموال الخزينة.

ثالثا: حساب 22: استثمارات محل الامتياز[1]

حق الامتياز العام يعرف كعقد تنازل عن طريق الامتياز بين شخص عمومي (المتنازل) وبين شخص طبيعي أو معنوي (المتنازل به) في مدة محددة عادة تكون طويلة مقابل استلام الشخص المتنازل مستحقاته مقابل هذه العملية.

القواعد المحاسبة تنظم هذه العمليات حيث يتم تسجيلها محاسبيا عند الشخص المستفيد. الاستثمارات المادية والمعنوية محل الامتياز تسجل في حساب (22) ويقسم الحساب بنفس النسق مثل حسابات 20 و21.

القيمة المقابلة للأصول المتحصل عليها مجانا في إطار الامتياز تسجل في الطرف الدائن لحساب (حـ/ 229) " حقوق المتنازل " وتظهر في طرف الخصوم " خصوم غير جارية "

حساب 229 يكون مدين مع حساب 282 (اهتلاكات الاستثمارات المسجلة في إطار الامتياز) بمبالغ الأقساط السنوية، في نهاية الامتياز حساب 229 يكون مساويا للقيمة المحاسبة الصافية للاستثمارات في الإطار استثمارات محل الامتياز، ويرصد عند إرجاع الأصل إلى المتنازل مع حسابات الاهتلاكات.

رابعا: حساب 23: استثمارات قيد التنفيذ[2]

يسجل هذا الحساب الاستثمارات التي لم تنتهي الأشغال بها في نهايـة الـسنة وتحتـوي هـذه الاستثمارات على:

- ♦ الاستثمارات التي أشغالها سلمت إلى أطراف خارجية للمؤسسة.
- ♦ الاستثمارات المنجزة من طرف المؤسسة ذاتها.

1- الاستثمارات المسلمة لأطراف خارجية: تسجل من حـ/ 23 إلى أحد حسابات الصنف4.

2- الاستثمارات المنجزة من طرف المؤسسة: تسجل من حـ/ 23 إلى حـ/ 72

في نهاية السنة بعد تسجيل المصاريف التي تحملتها المؤسسة في إنجاز هذه الاستثمارات في حسابات التكاليف (صنف6) حسب طبيعتها.

---

[1] معلومات مستخرجة من الموقع : http://etudiantdz.com/vb/showthread.php?t=1228 تاريخ التحميل: 2008/05/06 (11:50) ترجمة بتصرف.

[2] نفس الموقع.

3- في حالة تقديم تسبيقات على طلبيات الموردين الذين توكل لهم مهمة إنجاز هذه الاستثمارات حيث يتم تسجيل هذه التسبيقات في الجانب المدين لحساب 23 مع جعل حـ/40 موردون دائنا.

خامسا: حساب 26: مساهمات مرتبطة بالمساهمات[1]

هذا الحساب يستقبل في جانب المدين تكلفة حيازة الأسهم المشاركة والحقـوق المرتبطـة بهـذه الأسهم.

- ♦ في حالة الأسهم التي قيمتها الاسمية تحرر جزئيا فإن القيمة الكلية تسجل في الجانـب المـدين لحساب 26 بجعل حساب الأطراف الأخرى أو حسابات المالية دائنة.
- ♦ في حالة تنازل عن الأوراق المالية فإن فائض أو ناقص قيمة يسجل كإيراد أو تكلفة لحـساب 75 أو 65.

سادسا: حساب 27: استثمارات مالية أخرى[2]

ينقسم هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية:

- ♦ حـ/ 271 الأوراق المالية باستثناء سندات المساهمة.
- ♦ حـ/ 272 السندات التي تمثل حق الدين الدائن
- ♦ حـ/ 273 السندات المثبتة التابعة لنشاط محافظة
- ♦ حـ/ 274 القروض والديون الدائنة المترتبة على عقد إيجار – التمويل
- ♦ حـ/ 275 الودائع والكفالات المدفوعة
- ♦ حـ/ 276 الديون الدائنة الأخرى المثبتة
- ♦ حـ/ 279 ما بقي من عمليات الدفع الواجب القيام به عن السندات المثبتة غير المسددة.

يسجل حساب 27 الأوراق المالية التي تشتريها المؤسسة ليس بغرض المضاربة وإعادة بيعها في المدى القصير وإنما بغرض الاحتفاظ بها لمدة طويلة والاستفادة من إيراداتها وفوائدها.

---

(1) Conseil National de la Comptabilité, projet de système comptable financier, idem, p, 86. ترجمة بتصرف

(2) ibid, pp :86,87 ترجمة بتصرف

سابعا: حساب 28: إهتلاك الاستثمارات[1]

يسجل فيه أقساط الاهتلاكات السنوية في الجانب الدائن له مع جعل حساب مخصصات حـ ـ/ 681 مدينا، حيث ينقسم إلى حسابات فرعية بنفس نسق تفصيل حسابات 20، 21.

- ♦ في حالة التنازل أو نزع الملكية لعناصر الأصول فإن حساب الاهتلاكات يحول إلى حساب 20 أو 21.
- ♦ الاستثمارات المعنوية تهتلك على أساس مدة الانتفاع هذه المدة مقدرة أن لا تتجاوز 20 سنة إلا في حالة استثنائية و يجب أن تكون مبررة.

ثامنا: حساب 29: خسائر القيمة عن الاستثمارات[2]

حساب 29 يكون دائن بجعل حساب مخصصات حـ/ 68 مدين، ويسجل كل الخسائر والتدهورات الناتجة في قيمة الاستثمارات ويجب أن يخضع للتقييم في نهاية كل سنة:

- ♦ بجعل حساب مخصصات مدين عندما تكون قيمة الخسائر مرتفعة.
- ♦ بجعل حساب 78 دائن عندما تكون خسائر القيمة منخفضة أو تلغى.

الصنف الثالث: حسابات المخزونات والإنتاج الجاري

على المستوى المحاسبي نميز بين: [3]

- ♦ البضائع المشتراة لإعادة بيعها حـ/ 30.
- ♦ مواد أولية و لوازم حـ/ 31 تشتري لتحويلها وإدخالها في مكونات الإنتاج المصنع و المعالج.
- ♦ التموينات الأخرى حـ/ 32 مواد مستهلكة: (حـ/321)، لوازم مستهلكة (حـ ـ/322)، اغلفة (حـ/326).
- ♦ إنتاج سلع قيد التنفيذ حـ/ 33.
- ♦ إنتاج خدمات قيد التنفيذ حـ/ 34.
- ♦ منتوجات مصنعة عن طريق المؤسسة (حـ/ 35): منتجات وسيطة حـ ـ/ 351، منتجات نهائية حـ/ 355.

---

(1) Conseil National de la Comptabilité, projet de système comptable financier, idem, p :87. ترجمة بتصرف

(2) ibid, pp:87,88. ترجمة بتصرف

(3) ibid , p:88. ترجمة بتصرف

♦ المخزونات الصادرة من الاستثمارات حـ/ 36 التي يتـضمن العناصـر المفككـة أو إعـادة استثمارات المادية (هذا الحساب يكون مدين يجعل حساب الاستثمار المعني دائن).

الطريقة الجديدة التي جاء بها هذا النظام الجديد فيما يتعلق بالمخزونات هو إدراجه لطريقـة الجـرد المتناوب حيث ترك للمؤسسة اختيار طريقة تطبيقها للجرد سواءا الدائم أو المتناوب، كمـا تم إدراج حساب 32 في منظومة الحسابات.

أولا:المحاسبة في إطار الجرد المتناوب: [1]

1-تسجيل التموينات والبضائع المستهلكة:

♦ أثناء الدورة يكون حساب 38 مشتريات بضاعة مدين بمبلغ المشتريات والمصاريف الملحقة بالشراء مع جعل حسابات الموردين أو احد حسابات الخزينة دائنة.

♦ عند إقفال الدورة و بعد إجراء الجرد المادي يجب:

- القيام بإلغاء المخزونات الموجودة في بداية الفترة كما يلي: بجعل حسابات حـ ـ/ 30، حـ/ 31، حـ/ 32، دائنين مع حساب 60 مدينا.
- ثم ترصيد حساب 38 بجعله دائنا مع جعل حساب 60 مدينا، حـ/ 600 مـشتريات البضائع، حـ/ 601 مشتريات المواد الأولية، حـ/ 602 تموينات أخرى.
- تسجيل المخزونات في نهاية الدورة بجعل حسابات حـ/ 31 , حـ/ 32،....مدينة مع جعل حساب 60 دائنا.

2-تسجيل المنتجات التامة أو منتجات قيد التصنيع:

♦ أثناء الدورة لا يجرى أي تقييد خاص بالصنف الثالث.

♦ في نهاية الدورة بعد القيام بالجرد يجب:

- إلغاء مخزونات التي كانت في 01/01 حيث تجعل حسابات حـ/ 33، حـ ـ/ 34، حـ/ 35 دائنة مع حساب 72 مدينا.
- تسجيل المخزون في نهاية الدورة بجعل الحسابات 33، 34،35 مدينة مع جعل حساب 72 دائنا.

---

[1] Conseil National de la Comptabilité, projet de système comptable financier, idem, pp :88,89. ترجمة بتصرف

ثانيا: المحاسبة في إطار الجرد الدائم: [1]

طريقة الجرد الدائم تسمح بإجراء متابعة محاسبية للمخزونات وتحقيق إقفال دوري سريع، كما تسمح بمعرفة التكاليف الحقيقية للمنتجات المباعة ومقارنتها مع سعر البيع:

1- تسجيل التموينات والبضائع المستهلكة:

أ- أثناء الدورة حساب 38 يكون مدينا بقيمة المشتريات والنفقات الملحقة بالشراء مع دائنية أحد حسابات الموردين أو الخزينة، بعد ذلك نسجل قيد الدخول إلى المخزون حيث تجعل حسابات 30، 31، 32 مدينة مع جعل حساب 38 دائنا، و عند استهلاكها تجعل دائنة (حـ/ 30، حـ/ 31، حـ/ 32) بجعل حـ/ 60 مشتريات مستهلكة مدين (600، 601، 602).

ب- في نهاية الدورة يجب مقارنة الرصيد المحاسبي الظاهر في دفتر الأستاذ مع الجرد المادي (يجب إثبات القيمة الظاهرة في الجرد المادي)، الإنحرافات المبررة و الطبيعية تسجل حسب الحالة إما في حساب 60 أو حساب 72 حيث إذا كانت خسارة يجعل حـ 60 أو حـ 72 مدينا بجعل حسابات صنف 3 دائنة، و في حالة الربح يجعل أحد حسابات الصنف 3 مدينا مع حسابات 60 أو 72 دائنة.

جـ- أما الانحرافات غير المبررة فتظهر في حسابات 657 تكاليف استثنائية أو حـ/757 إيرادات استثنائية مع حسابات المخزونات، حيث إذا كان ربح يجعل أحد حسابات صنف 3 مدينا بجعل حـ/ 757 دائن، أما إذا كانت خسارة فيجعل حـ/657 مدين بجعل أحد حسابات الصنف 3 دائن.

2- تسجيل المنتجات التامة أو قيد التصنيع:

أ- أثناء الدورة وعند إدخال المخزونات حـ/ 35 منتوجات مخزنة وعند الاقتضاء، حـ/34 إنتاج خدمات قيد التنفيذ و حـ/ 33 إنتاج السلع قيد التنفيذ، تكون مدينة عند الدخول إلى المخازن بجعل حساب 72 دائن، كما تكون دائنة عند الخروج بجعل حـ/ 72 مدين.

ب- في نهاية الدورة و بعد تحليل و دراسة الفروقات بين المخزون المادي والمخزون المحاسبي:

- في حالة الانحراف السالب بجعل حساب 72 مدينا بجعل حسابات حـ/33، حـ/34، حـ/35 دائنة

---

[1] معلومات مستخرجة من الموقع : http://etudiantdz.com/vb/showthread.php?t=1228 تاريخ التحميل: 2008/05/06 (11:50)بتصرف.

♦ في حالة الانحراف موجب بجعل حسابات 33، 34، 35 مدينة مع جعل حـ/72 دائنا.

3- **المخزونات في الطريق أو المخزونات عند الغير:**

يسجل هذا الحساب (حـ/37) كل المخزونات التي لم تدخل إلى المؤسسة أو كانت موجودة عند أطراف خارجية، وفي نهاية المدة إذا لم يرصد هذا الحساب فإنه يجب على المؤسسة إعداد جرد مفصل لكل هذه المخزونات الموجودة في الخارج.

أ- في **وقت التأسيس خسائر القيمة على المخزونات تكون دائنة** في **حـ/39**

♦ خسائر القيمة على بضائع مخزنة.

♦ خسائر القيمة على المواد الأولية و لوازم مخزنة.

♦ خسائر القيمة على تموينات أخرى.

♦ خسائر القيمة على منتجات قيد التصنيع مخزنة.

♦ خسائر على إنتاج مخزن.

في المقابل حسابات المخصصات المعنية تكون مدينة حـ/ 685.

حساب خسائر القيمة المتعلقة بطبيعة كل عناصر المخزونات يعدل في نهاية النشاط بـ:

♦ جعل حسابات المخصصات المعنية مدين، عندما يرتفع مبلغ المؤونة.

♦ التقييد في حساب 78 عندما تنخفض أو تلغى مبلغ المؤونة.

المبلغ الصافي للمخزونات بعد خصم خسائر القيمة يظهر في الميزانية رصيد حسابات 39.

الصنف الرابع: موردون وحسابات مرتبطة [1]

أولا: حـ/ 40 الموردون والحسابات المرتبطة بها: تندرج تحت حـ/ 40 الديون والسلفات النقدية التي تتعلق باقتناء السلع والخدمات حسب الحاجة، الحسابات الفرعية لحساب 40 مفتوحة كما يلي:

حـ/ 401: موردو السلع والخدمات.

حـ/ 403: أوراق الدفع على المخزون.

حـ/ 404: موردون الاستثمارات.

حـ/ 405: أوراق الدفع على الاستثمارات.

---

[1] Conseil National de la Comptabilité, projet de système comptable financier, idem, p :91. ترجمة بتصرف

حـ/ 408: فواتير للاستلام.

حـ/ 409: موردون مدينين – تسبيقات للموردين وعمولات التحصيل.

يسجل حـ/ 40 على النحو التالي:

- من حـ/ 3 إلى حـ/ 40 عند شراء المخزونات.
- حـ/ 6 إلى حـ/ 40 عند تسديد الخدمات، التكاليف أو المبالغ غير قابلة للتخزين (إصلاحات، تراكيب) مع الأخذ بعين الاعتبار (حـ/445 – TVA) .

حـ/ 401: يكون دائنا بقيمة فواتير الشراء للسلع أو تأدية الخدمات بالطرف المقابل المدين لـ:

- حـ/ 38: مشتريات مخزنة
- حسابات المتعلقة بالصنف 6 بالنسبة للمشتريات غير مخزنة أو الخدمات.
- الحساب الفرعي لـ حـ/ 44 (TVA) بقيمة رسوم مسترجعة.

يكون مدين:

- حساب الخزينة.
- حـ/ 38
- أحد حسابات صنف 6 و حـ/ TVA
- ح/ 403 عند استقبال كمبيالا أو سند لأمر.
- حـ/ 403 يرصد بدائية أحد حسابات الخزينة.
- حـ/ 408 يكون دائن بقيمة TVA مبلغ الفواتير المرتبطة بالفترة المقفلة والتي لم تُبلّغ، بالطرف المقابل لمدين حـ/ 4 وحـ/ 6 .
- حـ/ 409 يكون مدين عند إقفال الدورة بقيمة مبلغ الفواتير المرتبطة بالفترة المقفلة، بالطرف المقابل لمدين حـ/ 4 و حـ/ 6 .

التسبيقات والعربون المدفوعة على طلبيات الاستثمارات يجب أن تظهر في الميزانية تحت اسم استثمارات جارية وليس تحت اسم الموردون، وبناءا عليه فإن هذه التسبيقات تسجل في حـ/ 238 و ليس حـ/ 409.

ثانيا:حـ ـساب 41: زبائن [1]

يدرج من هذا الحساب الحسابات الفرعية التالية:

- ♦ حـ/ 411: زبائن.
- ♦ حـ/ 413: أوراق القبض.
- ♦ حـ/ 416: عملاء مشكوك فيهم.
- ♦ حـ/ 417: حقوق على أشغال وخدمات قيد التنفيذ.
- ♦ حـ/ 418: فواتير للإعداد.
- ♦ حـ/ 419: زبائن دائنون – تسبيقات مستلمة – خصومات للتسليم.

هذه التقسيمات تعدل حسب احتياجات كل مؤسسة.

يبقى حـ/ 41 (زبائن) يستغل بنفس المبادئ السابقة لـ حـ/ 47 فيما يتعلق بأوراق القبض، التخفيضات الممنوحة مع تغير أرقام الحسابات فقط وإضافة حـ/ 416 (زبائن مشكوك فيهم).

- ♦ حـ/ 416: يكون مدين بالطرف المقابل لدائن حـ/ 411 بقيمة الحقوق المشكوك فيها أو المتنازع عنها أو في حالة التحصيل غير المؤكد.

ثالثا:حساب 42: مستخدمون وحسابات مرتبطة [2]

حسب حاجة المؤسسة إلى المعلومات للتسيير فإن حـ/ 42 يتفرع إلى:

- ♦ حـ/ 412: مستخدمون و أجور مستحقة.
- ♦ حـ/ 422: هيئات اجتماعية.
- ♦ حـ/ 423: مساهمة العمال في النتيجة.
- ♦ حـ/ 425: تسبيقات للمستخدمين.
- ♦ حـ/ 426: مستخدمون – إيداعات مقبوضة.
- ♦ حـ/ 427: مستخدمون – اعتراضات على الأجور.
- ♦ حـ/ 428: مستخدمون – تكاليف للتسديد و إيرادات للتحصيل.

---

[1] Conseil National de la Comptabilité, projet de système comptable financier, idem, pp :92,93. ترجمة بتصرف

[2] ibid, p :93. ترجمة بتصرف

رابعا:حساب 43: هيئات اجتماعية وحسابات مرتبطة [1]

يسجل من الجانب الدائن لهذا الحساب:

1. المبالغ المستحقة على المؤسسة لصالح الهيئات الاجتماعية المختلفة والمتمثلة في الاشتراكات رب العمل خاصة الضمان الاجتماعي، علاواة عائلية، حوادث العمل، تقاعد المستخدمين مقابـل الطرف المدين للتكاليف حسب طبيعتها.
2. المبالغ الواجب دفعها للهيئات الاجتماعية لصالح المستخدمين بالطرف المدين لحـساب 421 (أجور و مستخدمين مستحقة).

كما يسجل حساب 43 في الجانب المدين أثناء تسديد مستحقات والديون المسجلة فيه مقابـل حساب الخزينة حـ/ 438 هيئات اجتماعية – تكاليف للتسديد وإيرادات للاستلام .

يظم هذا الحساب في نهاية السنة بغرض تسجيل التكاليف والإيرادات المرتبطة بالدورة المنقـضية مثل أعباء اجتماعية مرتبطة بالعطل المدفوعة الأجر، علاواة تشجيع العمال ...الخ، عند التـسديد الفعلي هذا الحساب يرصد مقابل حساب هيئات اجتماعية المعني، كما يمكن أن يـسجل قيـد عكسي لهذا الحساب عند افتتاح السنة الموالية.

خامسا:حساب 44: دولة - الجماعات العمومية، منظمات دولية وحسابات مرتبطة [2]

يسجل في هذا الحساب كل العمليات التي تتم مع مؤسسات تنتمي إلى السلطات العمومية حيـث يجزأ هذا الحساب إلى:

- ♦ حـ/ 441: دولة وجماعات عمومية أخرى، إعانات للاستلام (يعوض حـ/ 14).
- ♦ حـ/ 442: دولة، ضرائب ورسوم للتحصيل على المتعاملين.
- ♦ حـ/ 443: عمليات خاصة مع الدولة وهيئات عمومية أخرى.
- ♦ حـ/ 444: دولة، ضرائب على النتيجة (يعوض حـ/ 889 السابق).
- ♦ حـ/ 445: دولة، رسوم على رقم الأعمال TVA.
- ♦ حـ/ 446: هيئات دولية.
- ♦ حـ/ 447: ضرائب أخرى، رسوم وتسديدات متشابهة.

---

[1] معلومات مستخرجة من الموقع : http://etudiantdz.com/vb/showthread.php?t=1228 تاريخ التحميل: 2008/05/06 (11:50)بتصرف

[2] نفس الموقع

♦ حـ/ 448: دولة، تكاليف للتسديد وإيرادات للاستلام (خارج الضرائب).

حـ/444: يسجل في الطرف الدائن كل الضرائب على الأرباح المستحقة مقابل حـ/ 695 ويسجل في المدين حسابات الخزينة حـ/ 512 .

حـ/ 445 يسجل: - من جهة مبلغ TVA المجمعة لحساب الدولة عند تسجيل المبيعات.

- من جهة أخرى TVA مسترجعة عند تسجيل المشتريات (يعوض هـذا الحساب " الحسابين 457 و547).

ملاحظة:

الفرق بين TVA المجمعة وTVA المسترجعة يرصد سواء مع حساب فرعي لحساب 44 TVA للتسديد إذا كان الرصيد دائن، سواء مع حساب فرعي لحساب 44 حقوق على TVA إذا كـان الفرق مدين.

حـ/ 441 إعانات الاستلام: (دولة وجماعات عمومية أخرى) يكون مدينا بمبلغ الإعانـات التي تعد الدولة بتقديمها إلى المؤسسة لكن لم تكن محصلة فعلا في نهاية السنة مع الطرف الـدائن لحساب من حسابات الإيرادات إعانات الاستغلال أو حساب إيرادات مقيدة مسبقا (إعانـات الاستثمار).

ويرصد هذا الحساب مع حسابات الخزينة عند استلام المبالغ.

لا تسجل هذه الحسابات إلا إذا كان وعد رسمي من عند الدولة إذا لم يوجد فلا تسجل.

حـ/ 446 هيئات دولية: يسجل في هذا الحساب من طرف المؤسسة عند إبرام عقد خـاص بتمويل مشروع مبرم مع مؤسسة دولية ويستثنى من هذا الحساب العمليات الـتي تعقـد مـع موردين أو زبائن عاديين حيث تسجل عملياتهم في حساب 4 أو حـ/ 41.

حـ/ 447 ضرائب أخرى، رسوم و تسديدات مشابهة: يسجل في الطـرف الـدائن لهـذا الحساب كل أنواع الضرائب والرسوم الأخرى التي تدفع من طرف المؤسسة خاصة الرسم على النشاط المهني (TPA) والدفع الجزافي(vf) مع طرف المدين الخـاص بالتكـاليف حـسب طبيعتها، و يرصد عند التسديد مع حسابات الخزينة.

حـ/ 448 تكاليف للتسديد و إيرادات للاستلام: يظهر هذا الحساب في نهاية السنة بغرض تسجيل التكاليف والإيرادات المرتبطة بالسنة المقفلة مثال: التكاليف الضريبية الـتي تتحملـها

المؤسسة والمرتبطة بالعطل المدفوعة الأجر المستحقة، علاوات التشجيع الواجب تقديمها للعمال، و عند التسديد حـ/ 448 يرصد مع أحد حسابات 44 المقابل.

هناك تعديلات ضرورية يجب أن تسجل مع الحساب المعني فقد تكون التقديرات أكبر من المحققات أو العكس حيث يمكن أن تسجل قيود عكسية في 01/01 من السنة الموالية.

سادسا:حساب 45: مجموعات و شركاء [1]

هذا الحساب يشمل الحسابات الفرعية التالية:

- ♦ حـ/ 451 عمليات المجمع.
- ♦ حـ/ 455 شركاء وحسابات جارية.
- ♦ حـ/ 456 شركاء وعمليات على رأس المال.
- ♦ حـ/ 457 شركاء وأرباح على الأسهم للتسديد.
- ♦ حـ/ 458 شركاء وعمليات مشتركة.

حـ/ 451 يسجل في طرفه المدين مبلغ رأس المال المسبق بطريقة مباشرة أو غير مباشرة مؤقتا من طرف المؤسسة إلى مؤسسات أخرى من نفس المجمع، و في طرفه الدائن مبلـغ رأس المـال الموضوع تحت تصرف المؤسسة بصفة مباشرة أو غير مباشرة من نفس المجمع.

حـ/ 455 يسجل في طرفه الدائن قيمة رأس المال الموضوع تحت تصرف المؤسسة بصفة مؤقتة من طرف الشركاء (يعوض حـ/ 440 الموجود في المخطط المحاسبي الوطني).

كما يمكن تقسيم هذا الحساب إلى حسابات فرعية تستقبل الفوائد المحسوبة علـى رأس المـال والمستلمة من طرف المؤسسة في نهاية السنة.

حـ/ 456 يسجل هذا الحساب مساهمات الشركاء في طرفه الدائن، يرصد بحسابات رؤوس الأموال المقابلة.

حـ/ 457 يسجل في طرفه الدائن أرباح الأسهم التي تقرر توزيعها من طرف المؤسسة مقابل مدين حسب الحالة، أحد حسابات التالية (حـ/ 12، حـ/ 106، حـ/ 11).

حـ/ 458 يسجل المبالغ المشتركة بين عدة مساهمين على شكل مجمع.

---

[1] Conseil National de la Comptabilité, projet de système comptable financier, idem, p :97. ترجمة بتصرف

سابعا:حساب 46: مدينو مختلفون، دائنو مختلفون[1]

يقسم هذا الحساب إلى:

- ح ـ/ 462 حقوق على التنازل.
- ح ـ/ 464 ديون شراء قيم منقولة.
- ح ـ/ 456 حقوق على التنازل القيم المنقولة.
- ح ـ/ 457 حسابات مدينة أخرى أو دائنة.

في حالة التنازل عن الأصول غير جارية من غير الأوراق المالية حيث الفرق بين سعر التنازل وقيمة المحاسبية الصافية للأصل المتنازل عنه حيث نسجل مباشرة كما يلي:

- في مدين ح ـ/ 652 ناقص قيمة على الخروج الاستثمارات إذا كان الفرق سالب.
- وفي دائن حساب 752 ناقص قيمة على الخروج الاستثمارات، إذا كـان الفـرق الموجب

في حالة التنازل على أصل مالي فالفرق بين سعر التنازل و القيمة المحاسبية الصافية بعد اسـترجاع فروقات التقييم المحتملة الظاهرة في الأموال الخاصة تسجل كما يلي:

- في مدين ح ـ/ 667 خسائر صافية على التنازل على أصول مالية، إذا كان الفـرق سالب.
- في دائن 767 أرباح صافية على التنازل على أصول مالية إذا كان الفرق موجب.

ح ـ/ 468: يظهر هذا الحساب في نهاية السنة بغرض تسجيل التكاليف والإيرادات المرتبطـة بالسنة المقفلة ما عدا الضرائب و الخاص بحساب TVA.

ثامنا:حساب 47: الحسابات الإنتقالية الإنتظارية[2]

يبقى هذا الحساب تحت تصرف المؤسسة من أجل استقبال خلال السنة العمليات التالية:

- العمليات التي لا يمكن تسجيلها بصفة مؤكدة في حسابات خاصة.
- في حالة المعلومات الإضافية الخاصة بهذه المعلومات.

كل عملية تسجيل في الحساب 47 يتم قيدها في الحساب الختامي في أقرب الآجال. وهذا الحساب غير وارد في الجداول المالية.

---

[1] Conseil National de la Comptabilité, projet de système comptable financier, idem, pp :97,98 ترجمة بتصرف

[2] ibid, p : 98. ترجمة بتصرف

تاسعا:حساب 48: تكاليف وإيرادات مسجلة مسبقا [1]

ينقسم هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية:

- ح ـ/ 481 مؤونات خصوم جارية.
- ح ـ/ 486 تكاليف مسجلة مسبقا.
- ح ـ/ 487 إيرادات مسجلة مسبقا.

ح ـ/ 486 وح ـ/ 487 يستقبلان في نهاية الدورة التكاليف والإيرادات التي تخص الـ سنوات اللاحقة بمبلغ خارج الضريبة.

هذه الحسابات تسجل بقيود عكسية في السنوات السابقة مقابل الإيرادات والتكـاليف حـسب طبيعتها للحفاظ على مبدأ استقلالية السنوات السابقة.

في نهاية السنة إذا كانت بعض الخصوم تحمل مبالغ غير مؤكدة غير صحيحة أو استحقاقها محتمل خلال 12 شهر المقبلة تكون محل تشكيل مؤونة تسجل حسب القيد التالي:

68		من ح ـ	XXX	
	481	إلى ح ـ		XXX

عند حدوث التكلفة التي كانت محل مؤونة يرصد حساب 481 مع:

- دائن ح ـ/ 78 عندما تكون المؤونة أكثر من التكلفة المحققة.
- مدين حساب من حسابات التكاليف إذا كانت المؤونة غير كافية.

وإذا كانت المؤونة غير مبررة ففي هذه الحالة يرصد حساب 481 مع حساب 78 استرجاعات على خسائر القيم والمؤونات.

عاشرا:حساب 49: خسائر القيم على حسابات المتعاملين [2]

يقسم هذا الحساب إلى الحسابات التالية :

- ح ـ/ 491 خسائر القيم على حسابات المتعاملين.
- ح ـ/ 495 خسائر القيم على حسابات المجمعة والشركاء.
- ح ـ/ 496 خسائر القيم على حسابات مدينة مختلفة.

---

[1] Conseil National de la Comptabilité, projet de système comptable financier, idem pp:98,99.ترجمة بتصرف

[2] ibid, p :99 ترجمة بتصرف

- ح ـ/ 498 خسائر القيم على حسابات المتعاملين الآخرين.

تسجيل هذه الحسابات في الطرف الدائن مع حساب المخصصات في الطرف المـدين ح ـ/ 68 حسابات الخسائر المسجلة في ح ـ/ 49 يجب أن تكون محل إعادة تقييم وتقدير كل سنة في حالة الزيادة يسجل قيد تكميلي لمبلغ الزيادة على الشكل التالي:

	xxx	من ح/		68
xxx		الى ح/	49	

في حالة نقص يسجل القيد التالي :

	xxx	من ح/		49
xxx		الى ح/	78	

- في حالة تحصيل حقوق كانت محل نقص في القيمة فإن الخسائر المسجلة سابقا علـى هـذه الحقوق ترصد مع حساب 78 .
- وفي حالة ما إذا تبين أن هذه الحقوق أصبحت مستحيلة التحصيل فإن خسائر القيمة تـسجل على مبلغ الحقوق وتوضع في ح ـ/ 645 خسائر على حقوق معدومة.

الصنف الخامس: حسابات مالية

أولا:حساب 50: قيم التوظيف المنقولة [1]

قيم التوظيف المنقولة هي أصول مالية مكتسبة من طرف المؤسسة بغرض تحقيق أرباح رأسماليـة في المدى القصير والخاصة بالأوراق المالية، وينقسم هذا الحساب إلى:

- ح ـ/ 501 حصص في المؤسسات مرتبطة.
- ح ـ/ 502 أسهم خاصة أو حصص خاصة.
- ح ـ/ 503 أسهم وأوراق أخرى تعطي الحق في الملكية.
- ح ـ/ 506 سندات، أذونات الصندوق قصيرة المدى، أذونات الخزينة.
- ح ـ/ 508 قيم توظيف منقولة أخرى وحقوق مشابهة.

---

[1] Conseil National de la Comptabilité, projet de système comptable financier, idem, pp :99,100.
ترجمة بتصرف

♦ حـ/ 509 باقي التسديد على قيم التوظيف المنقولة غير المحررة.

تكون هذه الحسابات مدينة عند الشراء بتكلفة الشراء مقابل حسابات الخزينة في حالة تحرير الجزئي لقيمة هذه الأوراق حيث القيمة الكلية تسجل في مدين هذه الحسابات و الجزء غير المحرر يسجل في دائن حـ/ 509.

مثال: عند الشراء و التحرير الكلي بقيمة 200000 دج.

نسجل القيد التالي:

501 502 503 . . . 508		من ح/ من ح/	200000	
	512	الى ح/		200000

أما عند الشراء و التحرير جزئي أي بقيمة 180000 فيكون القيد على الشكل التالي:

501 . . . 508		من ح/	200000	
	512 509	الى ح/		180000 20000

حيث يرصد حـ/ 509 لاحقا عند التسديد مع حسابات الخزينة.

تخضع الأوراق المالية المسجلة في هذه الحسابات إلى تقييم دوري عند إقفال القوائم المالية من أجل مقارنة القيمة المسجلة محاسبيا والقيمة السوقية.

الفرق بين هذه القيم يسجل في:

- مدين حـ/ 50 مقابل 765 فرق التقييم على الأصول المالية إذا كان الفرق موجب.
- مدين حـ/ 50 مقابل 665 فرق التقييم على الأصول المالية إذا كان الفرق سالب.

في حالة التنازل عن قيم التوظيف المنقولة رصيد حـ/ 50 (القيمة الإجمالية المعدلة حسب فائض أو ناقص قيمة المسجلة في المدين وسعر التنازل في الدائن) تسجل كما يلي:

- مع مدين حـ/ 667 خسائر الصافية على التنازل على أصول مالية إذا كان ناقص قيمة على التنازل.
- مع دائن حـ/ 767 أرباح صافية على التنازل على أصول مالية إذا كان فائض قيمة على التنازل.

ثانيا:حساب 51: بنوك، مؤسسات مالية ومؤسسات مماثلة [1]

يمثل حـ/ 51 الحسابات المالية الجارية التي تمتلكها المؤسسة لدى البنوك والمؤسسات المالية (CPA , BNC , CCP...) تكون مدينة عند التحصيلات النقدية والشيكات ودائنة عند النفقات والتسديدات .

الفوائد المحسوبة وغير المستحقة في نهاية السنة تسجل في حـ/ 518 ويتم ترصيد هذا الحساب عند تاريخ استحقاق هذه الفوائد.

ثالثا:حساب 52: الأدوات المالية المتفرعة[2]

تطابق الأدوات المالية المتفرعة أدوات مالية مثل الوعد بالبيع والعقود الآجلة، بالتراضي أو الموحدة والاعتمادات المتبادلة لأسعار الفائدة والعملة الصعبة التي يحدث حقوقا والتزامات يترتب عنها تحويل بين أطراف الأداة خطرا واحدا أو عدة مخاطر مرتبطة بأداة مالية.

اقتناء أدوات مالية متفرعة، يتم تسجيل كلفة الاقتناء في الجانب المدين للحساب 52 مع التمييز عند الاقتضاء في هذه الحسابات بين طبيعة هذه الأدوات في مقابل الحسابات المالية المعنية

---

[1] معلومات مستخرجة من الموقع : http://etudiantdz.com/vb/showthread.php?t=1228 تاريخ التحميل: 2008/05/06 بتصرف.

[2] نفس الموقع.

وبالنسبة للأدوات المالية المتفرعة القابلة للتداول فورا والمقدرة حسب قيمة السوق عند تاريخ إقفال الحسابات، فإن الفارق بين هذه القيمة وقيمة السندات المضمونة والواردة في المحاسبة، يتم تسجيله:

- ♦ في الجانب المدين للحساب 52 في مقابل الحساب 76 إذا تعلق الأمر بزيادة القيمة.
- ♦ في الجانب الدائن للحساب 52 في مقابل الحساب 66 إذا تعلق الأمر بنقص القيمة.

وفي حالة التنازل عن أدوات مالية، متفرعة، فإن رصيد الحساب 52(القيمة الخام للدخول في الجانب المدين وثمن التنازل في الجانب الدائن) يتم صبه:

- ♦ في مقابل القيد في الجانب المدين للحساب 66- "تكاليف مالية أخرى" (الفرع 667 "الخسارة الصافية في التنازل عن أصول ") إذا تعلق الأمر بنقص قيمة التنازل.

في مقابل القيد في الجانب الدائن للحساب 76 – "إيرادات مالية أخرى" (الفرع 767)، إذا تعلق الأمر بزائد قيمة التنازل.

رابعا:حساب 53: الصندوق (يعوض حـ/ 487) [1]

يسجل في طرفه المدين المقبوضات النقدية و في جانبه الدائن المدفوعات النقدية حيث يكون رصيده دائما مدين أو مرصد ولا يمكن أن يكون رصيد دائن.

خامسا:حساب 54 : سلفات مستديمة [2]

يسجل القيود المتعلقة بالسلفات المستديمة التي تمنحها المؤسسة إلى أحد أعوانها بغرض المصروفات النشرية في المؤسسة ،ويقسم إلى حسابين :

- ♦ حـ/ 541 تسبيقات نشرية.
- ♦ حـ/ 542 سلفات مستديمة.

حـ/ 541 يكون مدين بالمبلغ الموضوع تحت تصرف هذا العون مقابل حساب من حـ/ سابات الخزينة، كما يسجل في جانبه الدائن:

- بمبلغ النفقات والتكاليف حسب طبيعتها مع مدين أحد حسابات الأطراف الأخرى.
- مقابل المبالغ الفائضة المسترجعة بمدين أحد حسابات الخزينة.

---

[1] Conseil National de la Comptabilité, projet de système comptable financier, idem, p :101. ترجمة بتصرف

[2] ibid, pp: 101,102. ترجمة بتصرف

حـ/ 542 يسجل السلفات المفتوحة لدى البنوك لصالح أفراد و متعاملين – المؤسسة ويرصـد عند تحقيق هذه التعهدات تكون عادة هذه التعاملات مع موردين أجانب ممولة عن طريق القرض المستندي.

سادسا:حساب 58: تحويلات داخلية يعوض حـ/ 489 [1]

هذا الحساب خاص بالتحويلات بين حسابي الخزينة (البنك والصندوق) وهو حساب وسيط يرصد في نهاية السنة.

سابعا:حساب 59: خسائر القيم على الأصول المالية الجارية [2]

حـ/ 59 يعتبر مشابه إلى حد كبير مع حساب 49 اللذان يعتبران حسابات تصحيح القيم عن طريق تحويل القيمة المسجلة محاسبيا إلى القيمة الحقيقية.

كباقي الأصول نجد أن الأصول المالية يجب تعديلها في نهاية كل سنة إلى القيمة الحقيقية، فقد نجد في نهاية السنة بعض التدهور أو النقص في قيمة الأصول المالية، هذه الخسائر تسجل في حـ/ 59 في الجانب الدائن مع مدين حـ/ 668 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات والخسائر القيم علـى الأصول المالية.

هذه الخسائر تخضع إلى تعديل سنوي في نهاية كل سنة إذا ارتفعت نسجل قيد تكميلي بحيث يجعل حـ/ 668 مدينا مع حـ/ 59 دائنا.

وإذا انخفضت نجعل حـ/ 59 مدينا مع حساب استرجاعات مالية حـ/ 78 دائنا.

الصنف السادس: حسابات التكاليف [3]

أولا:حساب 60: مشتريات مستهلكة

حيث تسجل جميع الاستهلاكات من بضاعة ومواد أولية مستهلكة بما فيها المواد الغير قابلة للتخزين (كهرباء، ماء، غاز ....) ويقسم الحساب كالتالي:

- بنفس نمط تقسيم حـ/ 3 ويكون مدينا مع الحسابات المقابلة للحسابات الصنف 3 دائنة (حـ/ 60 من المخطط الجديد يعوض حـ/ 60 وحـ/ 61 في PCN)

---

(1) Conseil National de la Comptabilité, projet de système comptable financier, idem, p:102. ترجمة بتصرف

(2) ibid, pp :102,103. ترجمة بتصرف

(3) ibid, p-p :103-106 ترجمة بتصرف

ثانيا:حساب 61، 62: خدمات خارجية

يسجل هذين الحسابين جميع الخدمات الخارجية التي تستفيد منها المؤسسة بدون تقسيم لهذين الحسابين.

مثال : - تستخدم المؤسسة حـ/ 61 و62 في حالة كراء طويل المدى.

- تستخدم المؤسسة حـ/ 61 أو 62 إذا كانت خدمات عادية مثل الإصلاحات ....الخ.

ثالثا:حساب 63: تكاليف المستخدمين

تتضمن تكاليف المستخدمين ما يلي:

- ♦ أجور وتعويضات العمال.
- ♦ اشتراكات صندوق الضمان الاجتماعي.
- ♦ تكاليف اجتماعية أخرى مثل الخدمات الاجتماعية، مطاعم، تعاونيات ....الخ.
- ♦ في المؤسسات الفردية أجور المستغل.
- ♦ تقيد المستحقات العينية في الحساب 638 " أعباء الموظفين الأخرى " في اعتماد حساب الايرادات 758 " سلع التسيير العادية الأخرى ". أو في اعتماد حسابات الأعباء المعنية:
- ♦ اشتراكات الصناديق الاجتماعية وصناديق الاحتياط، المرتبطة بهذه المستحقات.
- ♦ التكاليف الاجتماعية الأخرى، مثل الخدمات الاجتماعية (المطاعم ولجان الشركات).
- ♦ التكاليف الإجبارية والاختيارية للمستغل، في حالة الشركة الفردية.

رابعا:حساب 64: ضرائب، رسوم وتسديدات مشابهة

تتضمن هذه الضرائب:

- ♦ التسديدات الإجبارية لخزينة الدولة مثل الدفع الجزافي، الرسم على النشاط المهني، رسوم الطوابع ....الخ.
- ♦ ضرائب على أرباح الشركات لا تدخل ضمن الحسابات الفرعية لحساب 64 وإنما في حـ/ 69 (ضرائب على النتائج).

خامسا:حساب 65: تكاليف عملية أخرى

التكاليف المسجلة في هذا الحساب هي تلك التكاليف التي تساهم في تحقيق نتيجة النشاط العادي للمؤسسة وتسجل:

- ♦ مستحقات الامتياز، براءة الاختراع، علامات تجارية، برامج إعلام آلي (حـ/ 651).

- نواقص القيم عند التنازل من أصول عقارية غير مالية (حـ/ 652).
- مكافآت وتعويضات أعضاء مجلس الادارة (حـ/ 653).
- خسائر الحقوق المعدومة (حـ/ 654) يعوض (حـ/ 694 السابق).
- عقوبات وغرامات ضريبية وغير ضريبية (حـ/ 656).
- حصة الناتج عن التعاملات المشتركة (حـ/ 655).

حساب 655: **فسط النتائج عن العمليات المنجزة بصورة مشتركة**

-تحسب أعباء شركة المساهمة وسلعها ضمن أعباء وسلع المسير عندما يتولى هذا الأخير مسك حسابات شركة المساهمة بصفة حصرية ويكون ذلك معروف قانونيا لدى الغير.

-إذ تعلق الأمر بربح ، تسجل حصة نتائج شركاء الخاصة في حسابات المسير وتقيد في الحساب 655في اعتماد الحساب 458 " الشركاء ، العمليات المشتركة أو المجتمعة ".

-أما إذا تعلق الأمر بخسارة تسجل في ديون الحساب 458 في اعتماد الحساب 755.

-وبنفس الطريقة، تسجل حصة نتيجة كل شريك غير مسير ضمن حسابه في الحسابين 755 و655 عن طريق خصوم أو أصول الحساب رقم 458.

سادسا:حساب 66: تكاليف مالية

يقسم هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية:

- حـ/ 661: أعباء الفوائد.
- حـ/ 664: خسائر على الحقوق المرتبطة بالمساهمات.
- حـ/ 665: فرق التقييم على الأدوات المالية.
- حـ/ 666: خسارة سعر الصرف.
- حـ/ 667: خسائر صافية على التنازل عن الأصول المالية.
- حـ/ 668: تكاليف مالية أخرى.

حـ/ 661: يكون مدين بمجموع الفوائد العائدة من القروض في الدورة المحاسبية.

حـ/ 665: يكون مدين بمقابل حسابات الأصول أو الخصوم المالية.

حـ/ 664: يسجل الحقوق التي لا يمكن تحصيلها (معدومة) المرتبطة بالشركاء.

سابعا:حساب 67: عناصر غير عادية أخرى

لا يستعمل هذا الحساب إلا في حالات استثنائية بغرض تسجيل العمليات الطارئة مثل: الكـوارث الطبيعية الغير متوقعة، الزلازل، البراكين ..الخ، حيث كل عنصر مسجل في هذا الحساب يجـب أن يفسر ويبرر في الجداول المالية النهائية.

ثامنا:حساب 68: مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيم

يسجل في مدينة كل المخصصات الخاصة بالاهتلاكات والمؤونات والخسائر علـى القـيم مقابـل الحسابات المعنية.

تاسعا:حساب 69: ضرائب على الأرباح ومثيلاتها

حـ/ 69 يسجل من جانبه المدين المبالغ المستحقة على شكل أرباح خاضـعة للـضرائب، هـذا الحساب يسجل أيضا المصاريف المتعلقة بالمشاركة المحتملة (نظامية أو تعاقدية) للعمـال في نتيجـة المؤسسة.(حـ/ 69 يعوض حـ/ 889 السابق).

الصنف السابع: حسابات الإيرادات[1]

أولا:حساب 70: مبيعات البضائع والمنتوجات المصنعة وبيع الخدمات والمنتوجات المعلقة

كل مبيعات المؤسسة مهما كان نوعها تسجل في الجانب الدائن (حـ/ 70 بالمبلغ خارج الضريبة منقوصا منه جميع التخفيضات والخصومات، يقسم هذا الحساب حسب احتياجات المؤسسة، مثل:

- مجموع المنتجات حسب الطبيعة، حسب النظام الجبائي، حسب نوعية الإنتاج ....الخ.
- مبيعات في الداخل، الخارج، مبيعات داخل وخارج المجمع، مبيعات متعلقة بالنشاط الرئيسي للمؤسسة أو النشاط الثانوي.

ثانيا: حساب 72: الإنتاج المخزن أو المعروض للبيع

يخصص هذا الحساب بتسجيل تغيرات الإنتاج المخزن حيث تغيرات مخزونات البضائع والمواد الأولية لا تسجل في حـ/ 72 وإنما حأ/ 603 (تغيرات البضائع والمواد الأولية).

في حالة تطبيق الجرد المتناوب هذه الحسابات نسجل في الجانب المدين بالقيمة الإفتتاحية للسند وتسجل في الدائن بالقيمة الظاهرة في 31 -12 حيث رصيد حـ/ 72 يمثل التغيرات الإجمالية في الإنتاج المخزن (رصيد دائن يعني تخزين، رصيد مدين يعني إخراج بين بداية ونهاية الدورة).

---

[1]Conseil National de la Comptabilité, projet de système comptable financier, idem, p-p :107-109. ترجمة بتصرف

ثالثا:حساب 73: إنتاج عقاري (إنتاج ثابت)

يسجل هذا الحساب في طرفه الدائن تكلفة إنتاج عناصر الأصول المادية والمعنوية المنشأة من طرف المؤسسة والتي تسجل في الأصول الجارية، حيث تكاليفها حسب طبيعتها، تسجل في الـصنف 6 وتحول في نهاية السنة إلى حـ/ 73 في الجانب الدائن مقابل مدين حـ/ 23.

رابعا:حساب 74: إعانات الاستغلال

يسجل هذا الحساب إعانات الاستغلال والتوازن التي تحصل عليها المؤسسة عـن طريـق مـدين حسابات الخزينة.

خامسا:حساب 75: إيرادات عملية أخرى

العناصر التي تسجل في هذا الحساب تعتبر عناصر عادية تدخل في نشاط المؤسسة وتساهم في تحقيق النتيجة ويقسم هذا الحساب إلى الحسابات التالية:

- ♦ حـ/ 751: مستحقات الامتياز، براءة الاختراع، رخص وعلامات تجارية، برامج إعلامية وحقوق وقيم متشابهة.
- ♦ حـ/ 752: فائض القيم المسجل عند التنازل عن أصول عقارية غير مالية سواء كانت مادية أو معنوية.
- ♦ حـ/ 753: الأجور والتعويضات المحصلة من طرف المؤسسة مقابل خدمات واسـتثمارات التسيير.
- ♦ حـ/ 754: حصة إعانات الاستثمار المحولة إلى نتيجة السنة.
- ♦ حـ/ 755: حصة النتيجة على العمليات المشتركة.
- ♦ حـ/ 756: مدخولات وإيرادات على الحقوق المعدومة (حـ/ 794 السابق).
- ♦ حـ/ 757: إيرادات استثنائية على عمليات التسيير (مثل: تعويضات التأمين المستعملة).
- ♦ حـ/ 758: إيرادات تسيير أخرى الجارية مثل عائدات العقـارات، عائـدات الغرامـات والعقوبات ...الخ.

حساب 75: يسجل على مستوى حسابات المسير، له نفس المبادئ مثل حـ/ 655.

سادسا:حساب 76: إيرادات مالية

ينقسم إلى ما يلي:

- ♦ حـ/ 761: إيرادات المساهمات.

- ♦ حـ/ 762: إيرادات الأصول المالية.
- ♦ حـ/ 765: فرق التقييم على الأدوات المالية – زائد القيمة.
- ♦ حـ/ 766: أرباح الصرف.
- ♦ حـ/ 767: أرباح صافية على التنازل على الأصول المالية.
- ♦ حـ/ 768: إيرادات مالية أخرى.

حـ/ 765: يسجل في الدائن مقابل حسابات الأصول أو الخصوم المالية عند تقييم الأصـول أو الخصوم المالية في نهاية الفترة بقيمتها الحقيقية.

عندما يعطي هذا التقييم زائد قيمة تسجيل في نتيجة الفترة (هذا الحساب لا يخص حساب الأدوات المالية).

سابعا:حساب 77: عناصر إيرادات غير عادية

لا يستعمل هذا الحساب إلا في الحالات والظروف الاستثنائية من أجل تسجيل الأحـداث الغـير عادية غير المرتبطة بنشاط المؤسسة.

استعمال هذا الحساب يجب أن يبرر بتقرير مفصل لكل عنصر من العناصر المكونة له مفرقة عنـد أعداد القوائم المالية ويفسر.

ثامنا:حساب 78: عائدات خسائر القيم والمؤونات

هذا الحساب يسجل في الدائن مع مدين حسابات الخسائر والمؤونات المعنية (حـ/ 29، حـ/ 39، حـ/ 49).

تستعمل الوحدات بكل حرية، الطبقات 0، 8 و9 غير المستعملة في مستوى الإطار المحاسبي، وذلك لمتابعة محاسبتها التسييرية، والتزاماتها المالية خارج الحصيلة، أو من أجل عمليات خاصة محتملة قد لا يكون لها موقع في حسابات الطبقات ص 1 إلى 7. فالمتابعة الدائمة للإلتزامات المالية خارج الحصيلة تشكل إلزاما. وعليه فإن وضعية هذه الإلتزامات في نهاية الفترة واردة في الملحق بالكشوف المالية[1].

[1] معلومات مستخرجة من الموقع : http://etudiantdz.com/vb/showthread.php?t=1228 تاريخ التحميل: 2008/05/06 بتصرف

خلاصة الفصل

تواجه مهنة المحاسبة تحديات كبيرة خاصة بعد تعاظم الدور الاقتصادي للشركات المتعددة الجنسيات، وتزايد حالات الاندماج في أسواق المال الدولية.

ففي كثير من الدول خاصة الدول النامية، مازالت بدون معايير مهنية تحكمها مما يترك الممارسات المحاسبية بلا ضوابط، كذلك الاختلاف بين المعايير الدولية والمحلية المتبناة من طرف الدولة يؤثر على مصداقية القوائم المالية وقابليتها للمقارنة، لذلك فان توجه الاقتصاد الجزائري من اقتصاد مركزي إلى اقتصاد السوق يفرض تغيير في فلسفة النظام المحاسبي من مستثمرين ومقرضين وغيرهم.

وهذا ما أدى بالجزائر إلى اللجوء إلى نظام محاسبي جديد يهتم بتحديث المخطط المحاسبي الوطني القديم، حيث شكل النظام الجديد تعبيرا حقيقيا للثقافة المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسات الجزائرية نحو معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدوليين، والتكيف مع المعطيات الجديدة وتقييم وضعها بالمقارنة مع المؤسسات الأخرى وإظهار قدرتها التنافسية.

الفصل الرابع

دراسة التغيرات التي طرأت على القوائم المالية والحسابات

مقدمة الفصل

تتولى كل مؤسسة سنويا إعداد القوائم المالية التي هي من الأهداف الأساسية للمحاسبة المالية حسب معايير المحاسبة الدولية IAS ومعايير الإبلاغ الماليIFRS، وذلك بغرض إيصال المعلومات إلى المهتمين من المسيرين والمستثمرين وغيرهم بهدف التشخيص المالي للمؤسسة، حيث يتم على ضوئها اتخاذ القرارات الملائمة كونها تسمح بإعداد مقارنات بين مجموعة من المؤسسات التي تنتمي إلى نفس القطاع، كما أنها كافية لإفادة المسيرين عن وضعية المؤسسة واخذ الاحتياطيات للحفاظ على التوازن المالي.

إلا أن النظام الجديد أتى بفلسفة محاسبية جديدة تعتمد على المعايير الدولية، وهذا ما أدى إلى بروز عدة اختلافات بين النظام المحاسبي الجزائري والنظام المحاسبي المالي الجديد وخاصة في مجال الحسابات.

سنحاول إلقاء الضوء على هذا التحول من خلال 3 مباحث

المبحث الأول: دراسة القوائم المالية

المبحث الثاني: التغيرات الحاصلة في القوائم المالية

المبحث الثالث: التغيرات الحاصلة في الحسابات

المبحث الأول: دراسة القوائم المالية

من ضمن الأهداف الأساسية للمحاسبة المالية حسب المعايير المحاسبية الدولية ومعـايير الإبـلاغ المالي، هو إعداد القوائم المالية بغرض إيصال المعلومات إلى المسيرين والمستثمرين وغيرهم ليتم اتخـاذ القرارات الملائمة وسنتطرق من خلال هذا المبحث إلى عموميات وعرض القوائم المالية.

المطلب الأول: عموميات حول القوائم المالية

الفرع الأول:تعريف القوائم المالية[1]

كل مؤسسة تدخل ضمن هذا النظام الخاص بالمحاسبة تتولى سنويا إعداد الكشوف المالية وهي:

- الميزانية.
- حساب النتيجة
- جدول تدفق الخزينة.
- جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة.
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويقدم معلومات مكملة للميزانية وجدول حسابات النتائج.

الاعتبارات الواجب أخذها في الحسبان لإعداد الكشوف المالية وتقديمها عن الإطار التصوري لنظام المحاسبة،وهذه المعلومات يتم جمعها وتحليلها وتفسيرها وتلخيصها وبناؤها من خلال عملية تجميع تعرض في الكشوف المالية في شكل أعمدة وعناوين ومجاميع ويحدد مدى اتساع الأهمية البالغة، مدى إتساع عملية التجمع، ومدى التوازن بين:

- المنافع الموفرة للمستعملين بواسطة إعلام مفصل
- التكاليف المحتملة سواء لإعداد هذا الإعلام ونشره أو لاستعلامه.

الفرع الثاني: مكونات القوائم المالية [2]

تضبط القوائم المالية تحت مسؤولية مسيري المؤسسة ويتم إصدارها خلال مهلة أقصاها ستة أشهر تلي إقفال السنة المالية وينبغي أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى.

---

(1) Conseil National de la Comptabilité, projet de système comptable financier, idem, p: 35 (ترجمة بتصرف)

[2] ibid , pp :35,36(ترجمة بتصرف)

يحدد بوضوح كل مكون من مكونات القوائم المالية، ويتم تبيان المعلومات الآتية بكل دقة ووضوح:

- تسمية الشركة:الاسم التجاري، رقم السجل التجاري للوحدة التي تقدم تبيان الجداول المالية.
- نوع القوائم المالية: (حسابات فردية مجمدة أو حسابات مركبة).
- تاريخ إقفال الحسابات.
- العملة التي تقدم بها.

وتذكر كذلك معلومات أخرى تسمح بتحديد هوية المؤسسة:

- عنوان مقر الشركة، الشكل القانوني: المكان الذي تنشط فيه والبلد الذي سجلت فيه.
- الأنشطة الرئيسية،وطبيعة العمليات المنجزة .
- اسم الشركة الأم وتسمية المجتمع الذي ترتبط به الوحدة عند الاقتضاء.
- معدل عدد العاملين فيها خلال الفترة.

تقدم القوائم المالية وجوبا بالعملة الوطنية ويمكن القيام بجبر المبالغ الوارد ذكرها في الكشوف المالية إلى ألف وحدة.

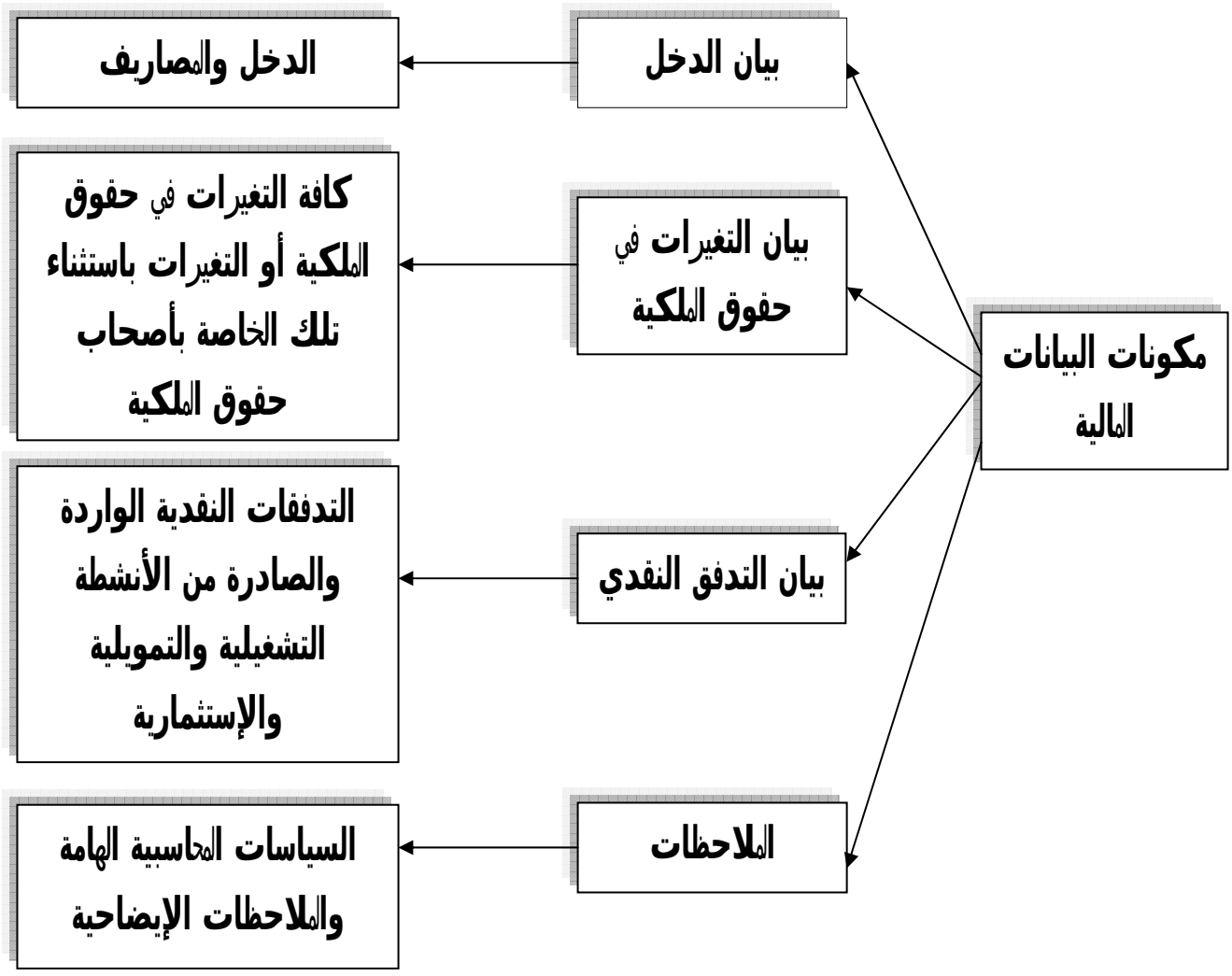
تقدم القوائم المالية المعلومات التي تتيح إجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة.

كل فصل من الميزانية، جدول حسابات النتائج، وجدول تدفقات الخزينة يتضمن بيانا للمبلغ المتعلق بالفصل المقابل له من السنة المالية السابقة.

وإذا حدث عقب تغيير لطريقة التقييم أو التقديم،أن أحد الفصول المرقومة لكشف مالي مالا يمكن مقارنته بفصل السنة المالية السابقة فمن الضروري تكييف مبالغ السنة المالية السابقة بجعل عملية المقارنة أمرا ممكنا.

وعدم توافر المقارنة (بفعل وجود مدة للسنة المالية مختلفة أو لأي سبب آخر) فإن إعادة ترتيب المعلومات أو التعديلات الرقمية التي تجرى على السنة المالية السابقة لجعلها قابلة للمقارنة يجب توضيحها في الملحق.

شكل رقم7: يبين **مكونات القوائم المالية.**


مكونات البيانات المالية
بيان الدخل
الدخل والمصاريف
بيان التغيرات في حقوق الملكية
كافة التغيرات في حقوق الملكية أو التغيرات باستثناء تلك الخاصة بأصحاب حقوق الملكية
بيان التدفق النقدي
التدفقات النقدية الواردة والصادرة من الأنشطة التشغيلية والتمويلية والإستثمارية
الملاحظات
السياسات المحاسبية الهامة والملاحظات الإيضاحية

المصدر: حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي و أثره على مهنة المدقق، مرجع سابق، ص:175

إن هذه الظروف المختلفة قد أدت إلى إستخدام تعاريف مختلفة لعناصر القوائم المالية على سبيل المثال: الأصول، الإلتزامات، حقوق الملكية، والدخل والمصاريف. وينتج عن ذلك أيضا استخدامها لمعايير مختلفة في الاعتراف بعناصر القوائم، وفي تفضيل أسس مختلفة للقياس كما يتأثر كذلك نطاق القوائم المالية ومستوى الإفصاح عنها.

إن لجنة معايير المحاسبة الدولية ملتزمة بتطبيق هذه الفروق من خلال السعي لزيادة توافق التشريعات ومعايير المحاسبة،والإجراءات المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية. ويعتقد أن المزيد من

هذا التوافق يمكن أن يتحقق بشكل أفضل من خلال التركيز على القوائم المالية، التي تعد لأغراض توفير المعلومات المفيدة في صنع القرارات الاقتصادية.[1]

ويرى مجلس إدارة لجنة أن القوائم المالية المعدة لهذا الغرض تحقق لأغراض المشتركة لمعظم المستخدمين،ذلك أن كافة المستخدمين تقريبا يصنعون قرارات إقتصادية على سبيل المثال من أجل:[2]

- ♦ تحديد متى يتم الشراء أو الاحتفاظ باستثمار في حقوق الملكية أو بيعها.
- ♦ تقييم مدى قيام الإدارة بمسؤولياتها.
- ♦ تقييم الأمان المتوفر للأموال التي أقرضت للمؤسسة.
- ♦ تحديد السياسات الضريبية.
- ♦ تحديد الأرباح القابلة للتوزيع... الخ.

لبلوغ الهدف الأساسي للمحاسبة المالية يجب أن تتوفر شروط في القوائم المالية وهي:[3]

- ♦ أن تكون المعلومات صادقة، يفترض في القوائم المالية وملاحقها تمثيلا للأحداث بصدق وبشكل لا يدع مجالا للنزاع.
- ♦ تسمح هذه المعلومات بإعداد مقارنات، ليس فقط عبر الزمن ولكن كذلك بين مجموعة من المؤسسات التي تنتمي إلى نفس القطاع. وهو ما يفترض أن تقدم القوائم المالية بشكل موحد وبنفس طرق التقييم، وأن تكون مكملة بمعلومات أخرى مفصلة لضمان الصحة في المقارنة.

وطبقا لمعيار المحاسبة الدولي الأول (المعدل عام 1997) فإن الغرض من القوائم المالية هو توفير معلومات عن المركز المالي للمؤسسة وأدائها وتدفقاتها النقدية. وأن تستخدم هذه المعلومات في إتخاذ القرارات الإقتصادية.

---

(1) حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معاييرالإبلاغ المالي و أثره على مهنة المدقق، مرجع سابق، ص:176

(2) نفس المرجع السابق، ص:176

(3) نفس المرجع السابق، ص: 174

الفرع الثالث: أهداف القوائم المالية [1]

تتضمن الأهداف العامة للقوائم المالية كما وردت في القائمة رقم(4) الصادرة عن مجلس مبادئ المحاسبة APB "accounting principles board" المنبثق عن مجلس المحاسبين القانونيين الأمريكيين"accounting the american instite of certified public" مايلي:

أولا: تقديم معلومات موثوقة تتعلق بالمواد الاقتصادية والالتزامات الخاصة بالمشروع لتحقيق:

- القدرة على تقييم نقاط القوة والضعف للمشروع.
- بيان مصادر التمويل والاستثمارات للمشروع.
- تقييم قدرته على مواجهة الالتزامات.
- بيان أساس المصادر الخاصة بالمشروع لتقييم قدرته على النمو.

ثانيا: تقديم معلومات موثوقة حول التغييرات في صافي موارد المشروع الناتجة عن الأرباح المتحققة من الأنشطة المباشرة من أجل تحقيق تحديد توزيعات الأرباح المتوقعة للمستثمرين وإظهار قدرة عمليات المشروع في سداد التزامات الدائنين والموردين...إلخ.

ثالثا: تقديم معلومات مالية يمكن استخدامها لتقدير الأرباح المحتملة للمؤسسة.

رابعا: الإفصاح عن أية معلومات أخرى ملائمة لحاجات مستخدمي القوائم المالية.

يجب أن تقدم التقارير المالية معلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين الحاليين والمحتملين والمستخدمين الآخرين لإتخاذ قرارات الإستثمارات والإقتراض والقرارات الشابهة الرشيدة، والمعلومات هنا يجب أن تكون مفهومة للأشخاص الذين لديهم معرفة أو فهم معقول حول الأنشطة الإقتصادية للمؤسسة وعلى إستعداد لدراسة هذه النعلومات باهتمام مناسب.

لا بد أن تقدم التقارير المالية معلومات حول الأداء المالي للمؤسسة خلال الفترة، حيث يستخدم المستثمرون والمقرضون المعلومات التاريخية لتقدير وتوقع الأداء المستقبلي لها، ويتم ذلك من خلال المعلومات المتعلقة بمقاييس الأرباح ومكوناتها.

كذلك تزويد المعلومات لتقدير مدى مسؤولية الإدارة عن توفير وسائل الحماية الازمة لحقوق الملاك، وتزويد المعلومات المفيدة للمديرين والإدارة العليا لإتخاذ القرارات التي تهم الملاك، وكذى المعلومات التفسيرية والتوضيحية المهمة.

---

[1] حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي و أثره على مهنة المدقق، مرجع سابق، ص-ص: 177-179

تختلف القوائم المالية من دولة لأخرى لأسباب إقتصادية وقانونية وسياسية، وعوامل أخرى خاصة بالبيئة التي أعدت فيها هذه التقارير، وأيضا تتأثر القوائم المالية بكمية المعلومات التي تحتويها ونوعيتها ومدى حاجة المستفيدين من المعلومات المالية لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.

الفرع الرابع: العوامل المؤثرة في القوائم المالية[1]

من أهم العوامل المؤثرة في تحديد الهدف من القوائم المالية نجد:

أثر المنظمات المهنية: ويتضح هذا الأثر في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث قامت لجنة المبادئ المحاسبية بإصدار الآراء المحاسبية، وتبع ذلك قيام مجلس معايير المحاسبية المالية (FASB) توضح أهم المبادئ والإجراءات التي يجب إتباعها عند إعداد التقارير المالية، كما أن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) قام بإصدار النشرات والمطبوعات والأبحاث في مجال المحاسبة.

أثر الجهات المشرفة على سوق الأوراق المالية:حيث تلعب هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية (SEC) في الولايات المتحدة الأمريكية دورا كبير في إصدار المبادئ والمعايير المحاسبية الملزمة للشركات المساهمة التي تتداول أوراقها المالية في سوق الأوراق المالية بنيويورك. هذا إضافة إلى إلتزام هذه الشركات بتقديم القوائم المالية السنوية والدورية إلى هيئة تنظيم سوق الأوراق المالية لمراجعتها والتأكد من إلتزامها بالمبادئ المحاسبية المقبولة،كما تقوم الهيئة المشرفة على سوق الأوراق المالية بإنجلترا بدور مماثل في الإشراف والرقابة على القوائم المالية للشركات المساهمة التي تتداول أسهمها في سوق لندن للأوراق المالية(ISE).

النظام الإقتصادي القائم: يأثر النظام الإقتصادي على القوائم المالية في الدول الصناعية الغربية، حيث يتم الإعتماد على النظام المحاسبي في توفير المعلومات المحاسبية لمتخذي القرارات الإقتصادية من المستثمرين والدائنين وغيرهم. بينما يقوم نظام المحاسبي في الدول ذات الإقتصاد المخطط مركزيا بتقديم المعلومات المحاسبية للمسؤولين عن برامج التنمية وخططها لإعداد الإحصائيات الأزمة للتخطيط على المستوى القومي.

التضخم وارتفاع الأسعار: حيث أن انخفاض القوة الشرائية للنقود في كثي من بلدان العالم وخاصة البرازيل والأرجنتين أدى إلى إعادة النظر في التقارير المالية للشركات المساهمة في هذه البلاد وإعدادها على أساس التكلفة التاريخية المعدلة لتعكس الانخفاض المستمر في قيمة العملة. فقد أصدر مجلس معايير

[1] حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي و أثره على مهنة المدقق، مرجع سابق، ص،ص: 179،180 .

المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي رقم 29 عام 1989 والمعاد صياغته عام 1994 والذي يعالج التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع.

أثر تدخل الدولة: تقوم الدولة بدور رئيسي في الدول بدور رئيسي في الدول النامية لتطوير النظام المحاسبي والقوائم المالية والمعلومات المالية التي يوفرها للمستفيدين منها.هذا في مختلف الأجهزة سواء الضريبة أو الرقابة المالية التي تتولى مراجعة إيرادات الدولة ومصروفها ومراجعة القوائم المالية للشركات التي تساهم في الدولة والتأكد من مدى تطبيقها للمبادئ المحاسبية السليمة.

ويمكن الحديث عن عوامل أخرى تؤثر على الهدف من التقارير المالية. مثل درجة كفاءة السوق المالية والضوابط القانونية والتشريعية المعمول بها الدول والتي تنظم عملية إعداد وعرض القوائم المالية.

الفرع الخامس:الغرض من القوائم المالية [1]

تعرف القوائم المالية ذات الأغراض العامة بأنا القوائم المعدة لمقابلة إحتياجات المستخدم الذي لا يكون في وضع يسمح له بطلب تقارير تعد خصيصا للوفاء بمتطلباته الخاصة.

وتتضمن القوائم المالية ذات الأغراض العامة تلك التي تقدم ضمن تقارير ذات صفة العموم مثل التقرير السنوي.

تمثل القوائم المالية للمؤسسة عرضاً هيكليا ذا طابع مالي لمركزها المالي وما أنجزته من معاملات، وتهدف القوائم المالية ذات الأغراض العامة إلى توفير المعلومات عن المركز المالي ونتائج النشاط والتدفقات النقدية التي تفيد كثيراً مستخدميها في إتخاذ القرارات، كما تساعد أيضا في إظهار نتائج إستخدام الإدارة للموارد المتاحة لها.

ولتحقيق هذا الهدف فإن القوائم المالية تعطي بيانات عن الآتي:

- ♦ الأصول، الإلتزامات، حقوق الملكية، الإيرادات والمصروفات متضمنة الأرباح والخسائر، التغيرات الأخرى في حقوق الملكية،التدفقات النقدية.
- ♦ وتساعد هذه المعلومات، بالإضافة إلى المعلومات الأخرى الواردة في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية، مستخدمي القوائم المالية في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة وخاصة توقيت وإحتمالية توليد هذه التدفقات النقدية.

[1] حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي و أثره على مهنة المدقق، مرجع سابق ص-ص:181_190 (بتصرف)

تقوم إدارة المؤسسة بإعداد تقرير منفصل عن القوائم المالية تستعرض فيه الصورة العامة للأداء المالي والمركز المالي للمؤسسة وظروف أهم حالات عدم التأكد التي تواجهها، على أن يتضمن هذا التقرير كحد أدنى ما ورد بقانون الشركات ولائحته التنفيذية والقوانين الأخرى المنظمة لذلك.

قد يتضمن هذا التقرير مايلي:

♦العناصر الأساسية التي تحدد الآداء المالي والتي تتضمن التغيرات في البيئة المحيطة بالمؤسسة ومدى قدرة المؤسسة على مواجهة تلك التغيرات وتأثيرها عليها وكذلك سياستها في الإستثمارات المتاحة لديها بالإضافة إلى سياسة توزيع الأرباح.

♦مصادر تمويل المؤسسة ومعدلات الإلتزامات إلى حقوق الملكية التي تسعى المؤسسة لتحقيقها.

الإيضاحات: تحتوي على معلومات بالإضافة إلى ماتم عرضه بالقوائم المالية وتقدم الإيضاحات شرحا وتوضيحا للبنود المعروضة في تلك القوائم.

المفترض أن يكون لدى مستخدمي القوائم المالية مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والنشاطات الإقتصادية والمحاسبية كما أن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية.

ومن أهم معايير المحاسبة الدولية التي تطرقت للقوائم المالية، نجد كل من المعيار الأول (IAS1)، والمعيار السابع(IAS7):

معيارالمحاسبة الدولي الأول(IAS1) "عرض البيانات المالية ":

صدر هذا المعيار في جوان 2003، والهدف منه هو بيان الإطار العام لعرض البيانات المالية ومن أهم المبادئ الأساسية التي تحكم إعداد البيانات وهي:

♦مبدأ استمرارية المؤسسة.

♦مبدأ الإستحقاق في المحاسبة.

فبالنسبة لمبدأ استمرارية المؤسسة، فعند إعداد القوائم المالية يجب على الإدارة إجراء تقييم لقدرة المؤسسة على البقاء كمؤسسة مستمرة، ويجب إعداد البيانات المالية على أساس أن المؤسسة مستمرة مالم تكن هناك نية لدى الإدارة تصفية المؤسسة ملزم بالإفصاح عن ذلك.

أما عن مبدأ الإستحقاق في المحاسبة، فيجب على المؤسسة إعداد بياناتها المالية فيما عدا المعلومات الخاصة بالتدفق النقدي بموجب المحاسبة على أساس الإستحقاق حيث يتم الاعتراف بالعمليات والأحداث عند حدوثها، ويتم تسجيلها في السجلات المحاسبية والإبلاغ عنها في البيانات المالية للفترات التي تتعلق بها.

يتطلب معيار المحاسبة الدولي الأول (IAS1) إفصاحات معينة في صلب القوائم المالية (البيانات المالية) ويشمل مصطلح الإفصاح في معنى واسع، ويشمل بنودا مقدمة في بداية كل قائمة مالية وكذلك في إيضاحات القوائم المالية، ويتم عمل الإفصاحات المطلوبة بموجب معايير المحاسبة الدولية الأخرى حسب متطلبات هذا المعيار.

يشجع معيار المحاسبة الدولي الأول (IAS1) المؤسسات على أن تقوم الإدارة بتقديم مراجعة مالية خارج البيانات المالية، تبين وتوضح الملامح الرئيسية للأداء المالي والمركز المالي للمؤسسة، وكذا نواحي الشكوك الرئيسية لمختلف المعاملات التي تواجهها، كما يحتوي هذا التقرير على مراجعة لمايلي:

- ♦ العوامل والتأثيرات الرئيسية التي تحدد آداء المؤسسة ومدى إستجابتها لهذه التغيرات.
- ♦ مصادر التمويل للمؤسسة وسياسة التمويل بواسطة القروض وإدارة المخاطرة.

إن التطبيق المناسب لمعايير المحاسبة الدولية مع إفصاح إضافي حينما يكون ذلك ضروري ينجم عنه بيانات مالية تحقق عرضا عادلا في أغلب الأحوال.

المعيار المحاسبي الدولي السابع (IAS2) "بيان التدفق النقدي":

إن الهدف من هذا المعيار هو إلزام بتوفير المعلومات حول التغيرات التاريخية في النقدية وما يعادلها للمشروع بواسطة بيان التدفق النقدي، والذي يصنف التدفقات النقدية خلال الفترة إلى تدفقات من النشاطات التشغيلية والإستمرارية والتمويلية.

كما يهدف أيضا إلى تلبية متطلبات القرارات الإقتصادية لمستخدمي المعلومات في تقييم قدرة المؤسسة على توليد نقدية(النقدية بالخزينة والبنك والودائع تحت الطلب)، وما يعادلها (تتكون من الإستثمارات قصيرة الأجل والتي يمكن تحويلها إلى مقدار محدد ومعروف من النقدية)، وكذلك توقيت ودرجة التأكد المتعلقة بتوليد تلك التدفقات.

على المؤسسة إعداد بيان التدفق النقدي وفقا لمتطلبات هذا المعيار وتقديمها كجزء مكمل لبياناتها المالية لأي فترة تقدم عنها البيانات المالية، بمعنى آخر أن كل المؤسسات الخاضعة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية ملزمة بعرض قائمة تدفقات لخزينة ضمن قوائمها المالية، وذلك لكل فترة من الفترات التي تقوم المؤسسة بإعداد بياناتها المالية.

من فوائد المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية هي تقييم التغيرات في صافي أصول المشروع وقدرتها في التأثير على مبالغ التدفقات النقدية وتوقيتها، لأجل التكيف مع الظروف والفرص المتغيرة.

وهي مفيدة كذلك في اختبار دقة التقديرات المسبقة للتدفقات النقدية المستقبلية وفحص العلاقة بين الربحية وصافي التدفق النقدي وأثره على الأسعار المتغيرة.

المطلب الثاني: تقديم القوائم المالية

الفرع الأول: الميزانية

أولا: تعريف الميزانية[1]

تعتبر الميزانية بيانا لكافة الأحداث التي تم إنجازها وتسجيلها في المؤسسة إضافة إلى أنا تظهر وتلقي الضوء علي التاريخ الماضي والوضع الحالي للمؤسسة ويمكن من خلالها وبواسطة التحليل المالي قراءة الأحداث المستقبلية.

إن التمييز بين الموجودات والمطلوبات المتداولة وغير المتداولة أصبح أمرا ضروريا حيث يجب على كل مؤسسة أن تحدد بناءا على طبيعة عملياتها ما إذا كانت ستعرض الموجودات المتداولة وغبر المتداولة المطلوبات المتداولة وغير المتداولة كفئات منفصلة في صلب الميزانية وعندما تختار المؤسسة عدم إجراء هذا التصنيف يجب تقديم الموجودات والمطلوبات بشكل عام حسب سيولتها.

الميزانية تصف عناصر الأصول والخصوم كلا على حدا وتبرز بصورة منفصلة العناوين الآتية على الأقل عند وجود عمليات تخص هذه العناوين.

1- في **الأصول**[2]

- ♦ التثبيتات غير مادية.
- ♦ التثبيتات المادية.
- ♦ الاهتلاكات.
- ♦ المساهمات.
- ♦ الأصول المالية.
- ♦ المخزونات.
- ♦ أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة).
- ♦ الزبائن ومدنيين آخرين والأصول الأخرى المماثلة(أعباء مثبتة سلفا).
- ♦ خزينة الأموال الايجابية ومعادلات الخزينة الايجابية.

---

[1] حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي و أثره على مهنة المدقق، مرجع سابق، ص:183 (بتصرف)

[2] Conseil National de la Comptabilité, projet de système comptable financier, idem, p : 36 (ترجمة بتصرف)

2- في الخصوم[1]

♦رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة شركات) والاحتياطيات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى:

- ♦ الخصوم الغير الجارية التي تتضمن فائدة.
- ♦ الموردون والدائنون الآخرون.
- ♦ خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة).
- ♦ المرصودات للأعباء والخصوم المماثلة (حواصل مثبتة سلفا).
- ♦ خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية.

*ليس هناك من مقاصة ممكنة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم في الميزانية إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية أو إذا تقرر من البداية إنجاز عناصر أصول وخصوم متزامنة أوعلى أساس واضح جلي. هكذا فان أصلا ماليا وخصما ماليا تتم مقاصتهما، والرصيد المتبقي الصافي يقدم في الميزانية عندما تكون المؤسسة:

- ♦ تمتلك حقا نافذا من الوجهة القانونية بإجراء مقاصة المبالغ المدرجة من الحسابات.
- ♦ تعتزم إما إخمادها على أساس واضح وإما إنجاز الأصل المالي وإخماد الخصم المالي في آن واحد.

الفرع الثاني:حساب النتيجة[2]

أولا:تعريف حساب النتيجة

هو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية. ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب. ويبرز النتيجة الصافية للسنة المالية مميزا بين الربح/الكسب أو الخسارة.

المعلومات الدنيا المقدمة في جدول حسابات النتائج هي كالأتي:

1 –تحليل الأعباء حسب طبيعتها: الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية:

- ♦ الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال.
- ♦ منتجات الأنشطة العادية.

---

[1]Conseil National de la Comptabilité, projet de système comptable financier, idem, pp : 36-38 (ترجمة بتصرف)

[2]ibid,, pp :39,40 (ترجمة بتصرف)

- ♦ المنتجات المالية والأعباء المالية.
- ♦ أعباء العاملين.
- ♦ الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة.
- ♦ المخصصات للإهتلاكات وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات غير المادية.
- ♦ نتيجة الأنشطة العادية.
- ♦ العناصر غير العادية (منتجات وأعباء)
- ♦ النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع.
- ♦ النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

2-في حالة حساب النتيجة المدة:

- ♦ حصة المؤسسات المشاركة والمؤسسات المشتركة المجمدة حسب طريقة المعادلة في النتيجة الصافية،
- ♦ حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية.

المعلومات الدنيا الأخرى المقدمة إما في حساب النتيجة، وإما في الملحق المكمل لحساب النتيجة هي الآتية:

- ♦ تحليل منتجات الأنشطة العادية.
- ♦ مبلغ الحصص في الأسهم مصوتة عليها أو مقترحة والنتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

ملاحظة

تتم المقاصة بين عناصر المنتجات والأعباء، ويقدم الرصيد الصافي في حساب النتيجة.

- ♦ إذا كانت مرتبطة بأصول وخصوم هي نفسها محل لمقاصة
- ♦ إذا كانت ناجمة عن مجموع معاملات أو حوادث مجانسة أو مماثلة ولم تكن أهميتها وطبيعتها أو تأثيرها بالذي يتطلب إعلاما منفصلا مثل الأرباح والخسائر متأتية من أدوات مالية محتازة في حافظة معاملات تجارية.
- ♦ إذا كان مثل تلك المقاصة يفرضها التنظيم أو يأذن بها مثل أرباح وخسائر نجمت عن خروج أصول غير جارية أو عمليات تغطية الصرف.

الفرع الثالث: جدول تدفقات الخزينة (الطريقة مباشرة وغير مباشرة) [1]

هي قائمة مهمة كما ينص عليه المعيار الدولي الأول "IAS1" وهدفه هو إعطاء معلومات عن الخزينة نتيجة أهمية وجود السيولة وتحقيق التوازن المالي في المؤسسة، وهو جدول غير موجود في النظام الحالي PCN يسمح بتفسير التغيرات التي حدثت في خزينة المؤسسة، وتطبيق 3 مجموعات من العناصر المسؤولة عنها(دورة الاستغلال دورة الاستثمار دورة التمويل).

الهدف من جدول تدفقات الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائر الأموال، وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه التدفقات المالية.

يقدم جدول تدفقات الأموال مدا خيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها:

- التدفقات التي تولدها الأنشطة العملياتية.
- التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار.
- التدفقات الناشئة عن أنشطة تمويل.
- تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم، تقدم كلا على حدة وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملياتية للاستثمار أو التمويل.

تقدم تدفقات الأموال الناجمة عن الأنشطة العملياتية إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة:- [2]

1-الطريقة المباشرة

- تقديم العناوين الرئيسية لدخول الأموال الإجمالية وخروجها (الزبائن الموردون، الضرائب ...) قصد إبراز تدفق مالي صاف.
- مقابلة هذا الدفق المالي الصافي بالنتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة.

2-الطريقة الغير مباشرة

- آثار المعاملات التجارية دون التأثير في الخزينة (إهتلاكات، تغيرات الزبائن لمخزونات، تغيرات الموردين).
- التغيرات والتفاوتات أو التسويات (ضرائب مؤجلة).
- التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة البيع الزائدة أو الناقصة....)

وهذه التدفقات تقدم كلا على حدة.

---

[1] حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي و أثره على مهنة المدقق، مرجع سابق، ص ص:183،184

[2] Conseil National de la Comptabilité, projet de système comptable financier, idem, p :41 ترجمة بتصرف

*والمعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا البيان تخص الحركات المتصلة بما يأتي:

- ♦ النتيجة الصافية للسنة المالية.
- ♦ تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال.
- ♦ المنتجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة.
- ♦ عمليات الرسملة كالانخفاض والارتفاع والتسديد.
- ♦ توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

الفرع الرابع: جدول التغيرات في **الأموال الخاصة** [1]

هو جدول على شكل مصفوفة يبين في جانب الأسطر العناصر التي تؤثر على الأموال الخاصة، وفي جانب الخانات (الأعمدة) البنود المعنية بالتغير "رأس مال اجتماعي، علاوات إصدار، فروقات إعادة التقييم، الاحتياطات والنتائج" ينطلق من عناصر سنة (ن-2).

هذا الجدول يبين لنا كيف تغيرت العناصر المكونة للأموال الخاصة، وما هي العمليات المسؤولة عن هذا التغيير.

ومن العناصر التي تفسر التغيرات في الأموال الخاصة نجد: تغيير طرق، إعادة التقييم، الأرباح والخسائر غير المسجلة في جدول النتائج، الأرباح الموزعة، رفع راس المال، النتيجة الصافية للدورة...الخ.

أما فوائد المعلومات التي يجب عرضها في بيان التغيرات في الأموال الخاصة :

تبين التغيرات في الأموال الخاصة بين تاريخين للميزانية، وكذلك الزيادة أو الانخفاض في صافي موجوداتها خلال الفترة بموجب مبادئ القياس المعينة التي تم تبنيها للإفصاح عنها في البيانات المالية.

تبين الأخطاء والتغيرات الرئيسية في السياسات المحاسبية التي تتطلب إدراج كافة عناصر الإيرادات والمصروفات المعترف بها في فترة تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة.

تعطي أكثر دلالة للمعاملات الرأسمالية مع مالكي المؤسسة بما في ذلك توزيع الأرباح وإبراز إجمالي أرباح وخسائر المؤسسة.

[1] حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي و أثره على مهنة المدقق، مرجع سابق، ص:185

الفرع الخامس: ملحق القوائم المالية

أولا:تعريف الملحق[1]

يشتمل ملحق الكشوف المالية على معلومات تخص النقاط الآتية متى كانت تلك المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية:

-القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك الحسابات وإعداد الكشوف المالية (المطابقة للمعايير موضحة وكل مخالفة لها جديرة بالتفسير والتبرير.

-مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الحصيلة وحساب النتيجة، وجدول تدفقات الأموال وبيان تغير رؤوس الأموال الخاصة.

-المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والمؤسسات المشتركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التجارية التي تتم عند الاقتضاء مع تلك الكيانات أو مسيريها: طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص تلك المعاملات.

-المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية.

- تكون المذكرات الملحقة بالكشوف المالية موضوع تقديم منظم، وكل فصل أو باب من أبواب الحصيلة، حساب النتيجة، وجدول تدفقات الأموال، وجدول تغير رؤوس الأموال الخاصة يحيل إلى الإعلام المناسب له في المذكرات الملحقة.

-إذا طرأت حوادث عقب تاريخ إقفال السنة المالية، ولم تؤثر في وضع الأصل أو الخصم بالنسبة إلى الفترة السابقة للإقفال، فلا ضرورة لإجراء أي تصحيح (تقويم) بيد أن تلك الحوادث تكون موضوع إعلام بها في الملحق إذا كانت من الأهمية بحيث يمكن أن يؤثر إغفالها في القرارات التي يتخذها مستعملو الكشوف المالية، وحينئذ فإن الإعلام يبين ما يأتي:

- ♦ طبيعة الحادث.
- ♦ تقدير التأثير المالي أو الأسباب التي تجعل التأثير المالي لا يمكن تقديره.

[1]Conseil National de la Comptabilité, projet de système comptable financier, idem, p :42

ثانيا: الهدف من الملحق[1]

تقدم االكيانات التي تستعين بالادخار العمومي المعلومات الخصوصية اللازمة لمستعملي الكشوف المالية من أجل:

- ♦ فهم النتائج الماضية.
- ♦ تقييم أخطار الوحدة ومردوديتها.

وفي هذا الإطار، تقدم على الخصوص، استنادا إلى كشوفها المالية المثبتة، معلومات تخص ما يأتي:

- ♦ مختلف أنماط المنتجات والخدمات التابعة لنشاطها.
- ♦ مختلف المناطق الجغرافية التي تعمل فيها.

ملاحظة: الشكل القانوني للقوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد موجودة في الملاحق.

المبحث الثاني: التغيرات الحاصلة في القوائم المالية

للقيام بالمقارنة بين القوائم المالية حسب المخطط المحاسبي الوطني والنظام الجديد لا بد من التـذكير بأن القوائم المالية هي مخرجات النظام المحاسبي الناتج عن تطبيق مرجع ما.

إذا رجعنا إلى أهداف المخطط المحاسبي الوطني PCN فإنه يستجيب لحاجات محدودة نذكر منها:

- ♦ تحديد الضريبة على الأرباح.
- ♦ حاجات إحصائية (تحديدا لناتج الوطني).....إلخ.

وحتى وإن كان للمخطط المحاسبي الوطني أهداف ضمنية تتعلق بقياس الذمة المالية وتحديد مـستوى نجاعة المؤسسة، وتشكيل معومات مساعدة على اتخاذ القرار، فإن الهدف الجبائي كان يغطـي علـى الأهداف الأخرى.

القوائم المالية حسب المخطط الوطني المحاسبي عددها3:

- ♦ لميزانية: تسمح بمعرفة الذمة المالية للمؤسسة.
- ♦ جدول حسابات النتائج:يسمح بتحديد مردودية المؤسسة.
- ♦ الملحق:هناك 15 جدولاً يمكن من الحصول على تفاصيل عن الميزانية وجدول حسابات النتائج.

[1]Conseil National de la Comptabilité, projet de système comptable financier, idem, p :42.ترجمة بتصرف

الهدف من النظام المحاسبي الجديد هو تقديم إطار مفاهمي يخدم أساسا وأولاً المساهمين، ثم بعد ذلك الأطراف الأخرى مثل البنوك والموردين والزبائن وإدارة الضرائب...إلخ. ولأن المستعملين الأساسيين المستهدفين أولاًهم المساهمين في النظام الجديد، عوض إدارة الضرائب في المخطط القديم وأصبحت المعلومات كمية ونوعية في نفس الوقت.[1]

المطلب الأول: التغيرات الواردة في الميزانية[2]

*المخطط الحالي: التصنيف هو في الأصول حسب درجة السيولة وفي الخصوم حسب درجة الإستحقاقية.

*النظام الجديد: التصنيف هو حسب الدوري وغير الدوري، فالأصول غير الدورية هي العناصر التي سيتم تحقيقها أو استهلاكها أو بيعها في12شهراً التالية للإقفال. وكذلك الخصوم غير الدورية هي الخصوم التي يتم إطفاؤها في أجل يتجاوز 12شهراً. أما الخصوم الدورية فهي التي يتم إطفاؤها خلال 12شهراً التالية لتاريخ الإقفال.

*المخطط الحالي: ما يظهر في الميزانية هي أرصدة الحسابات التي تحصل عليها بتجميع الحسابات الفرعية إلى أن يصل إلى الحسابات الرئيسية.

*النظام الجديد: المؤسسة تجد نفسها مضطرة لإعداد القوائم المالية بتوزيع أرصدة بعض الحسابات بين الأصول غير الدورية والأصول الدورية ونفس الشيئ بالنسبة للخصوم.

*المخطط الحالي: يتميز بالجمود بالنسبة للعنصر والبنود التي يجب أن تظهر فيه.

*النظام الجديد: يتميز بالديناميكية بحيث يمكن تكييف العناصر الظاهرة حسب المؤسسة المعنية وحسب حاجتها للمعلومات.

*المخطط الحالي: يعتمد عند تقييم الأصول على التكلفة التاريخية.

*النظام الجديد: تقييم الأصول هو تقييم إقتصادي وتقديري (يعتمد على التقديرات وكذا القيمة العادلة).

*المخطط الحالي:في الخزينة تدخل العناصر السائلة فقط.

*النظام الجديد: تظهر في الخزينة العناصر السائلة وشبه السائلة (كالتوظيفات المالية قصيرة الأجل جداً،القيم المنقولة للتوظيف.....إلخ).

---

[1] حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي و أثره على مهنة المدقق، مرجع سابق، ص ص:209،210

[2] نفس المرجع السابق، ص ص:209-212.

كما يظهرفي النظام الجديد ما يسمى بالأصول غير المملوكة لدى المؤسسة ويخضع لكـل إجـراءات الأصول الأخرى المملوكة، من إهتلاك وغيره.أي يسقط مبدأ الملكية القانوني، مايهمنا ليس الطـابع القانوني للأصل وإنما الوظيفة الإقتصادية للأصل(مثل إستثمارات محصل عليها بقرض إيجـاري ،أمـا حسب المخطط الحالي PCN لا يظهر هذا النوع من الأصول لأنا غير ملك للمؤسسة بل لا تظهر إلاّ الدفعة الإيجارية التي تظهر في نفقات إيجار (حساب621). بينمـا حـسب (IAS/IFRS) يعتبرونه عملية إستثمارية ، وبالتالي لا بد أن يظهر في الأصول الثابتة(غير الدورية) وفي مقابل ذلـك تظهر الإلتزامات المتعلقة بالقرض الإيجاري في الديون طويلة أو قصيرة الأجل أي في الخصوم الدورية أو غير الدورية.

*المخطط الحالي: الميزانية لم تأخذ بعين الإعتبار محاسبة المجموعات ،لا يوجد معيار يعتمد عليـه بـل يعتمد على معايير عامة(يؤخذ بما هو معمول به دوليا -إختيارات-).بينما القـوائم الماليـة حـسب (IAS/IFRS) فالعناصر المتعلقة بالمجموعات الظاهرة فيها،تعتمد على معايير واضحة.

نلاحظ أيظا فرق آخر هو أنه في النظام الجديد سيتم إضافة بعض العناصر المهمة في القوائم المالية مثل الإستثمارات المحصل عليها بغرض إيجاري وحذف بعض العناصر غير المهمة مثل المصاريف الإعدادية التي كانت تظهر في الميزانية المالية(PCN).

المطلب الثاني :التغيرات الواردة في جدول حسابات النتائج[1]

تعد قائمة جدول حسابات النتائج حسب النظام الجديد(IAS/IFRS) وفق منظورين:

*المنظور التقليدي حسب الطبيعة (كما هو عليه في PCN) مع إختلاف في مستويات المعالجة.

*المنظور حسب الوظيفة،معناه التمييز بين مختلف التكاليف من تكاليف الشراء وتكـاليف التوزيـع والبيع والتكاليف الإدارية. حيث يعتبر هذا المنظور(حسب الوظيفة) إختياريا وليس إجباريا، ويتطلب وضع نظام للمحاسبة التحليلية في المؤسسة الذي كان شبه معدوم في النظام القديم (PCN).

من حيث الشكل فجدول حسابات النتائج حسب النظام الجديد (IAS/IFRS) هو أكثر تفصيل من ماهو عليه في النظام الحالي (PCN) حيث يتطرق إلى كل من إنتاج الدورة، الفـائض الإجمـالي للإستغلال، النتيجة قبل الإهتلاك وقبل السياسة المالية،يطرح فقط مصاريف المستخدمين والـضرائب

[1] حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي و أثره على مهنة المدقق، مرجع سابق، ص ص:212-214.

والرسوم ،لم يطرح إلا المصاريف المالية ولم يـضيف الإيـرادات الماليـة ولم يطـرح مخصـصات الإهتلاك،كما هو معمول به في النظام القديم.

يحسب نتيجة العمليات "RESULTAT OPERATIONNEL" تختلف عن نتيجة الإستغلال في النظام الحالي (PCN) لأنا تتضمن الإيرادات المالية والمصاريف المالية.

لأن النتيجة المالية "RESULTAT FINANCIER" أصبحت مهما لتطور الأسـواق الماليـة ولأن المدير المالي هو المسئول المباشر عنها فإن حساب النتيجة المالية شكل مستقل مهم جدا (إيرادات مالية – مصاريف مالية = نتيجة مالية).

نتيجة العمليات العادية حسب النظام الجديد (IAS/IFRS) هي نفسها نتيجة الإسـتغلال ح/83 في (PCN) في المنطق العام وتساوي إلى:

(نتيجة العمليات+ نتيجة المالية) وهي تحسب فعالية المؤسسة في الجانب المهني والسوق المالي.

حسب النظام الجديد (IAS/IFRS) يعتمد على حساب النتيجة حسب السهم:(نتيجة العمليـات العادية/ عدد الأسهم العادية) وهذا لحساب معدل مردودية السهم التي تساعده على مقارنة مردوديته بالنسبة للفرص الأخرى في السوق المالي وإتخاذ القرار.

أما القائمين الجديدتين في النظام الجديد فهما جدول تدفقات الخزينة وجدول تغـيرات الأمـوال الخاصة.

المطلب الثالث:التغيرات الواردة في جدول تغيرات الأموال الخاصة:[1]

على المؤسسة أن تقدم بصفة مستقلة ضمن قوائمها المالية قائمة تبين:

*النتيجة الصافية للدورة.

*كل عناصر الأعباء والإيرادات، الأرباح والخسائر المسجلة مباشرة في الأموال الخاصة طبقا لبعض معايير الإبلاغ المالي الدولية"IFRS "، وكذلك تبين مجموع هذه العناصر.

*تراكم العنصرين السابقين،بتمييز حصة الأقلية وحصة المجموعة.

*الأثر المتراكم لتغيير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء المسجلة طبقا للمعيار المحاسبي الدولي الثامن"IAS 8"في الأموال الخاصة.

أما عن فوائد المعلومات التي يجب عرضها في بيان التغيرات في رؤوس الأموال:

---

[1] حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي و أثره على مهنة المدقق، مرجع سابق، ص ص:214،215

- ♦ تبين التغيرات في رؤوس الأموال بين تاريخين للميزانية،وكذلك الزيادة أو الإنخفاض في صافي موجوداتها خلال الفترة بموجب مبادئ القياس المعنية التي تم تبنتها للإفصاح عنها في البيانات المالية.
- ♦ تبين الأخطاء والتغيرات الرئيسية في السياسات المحاسبية التي تتطلب إدراج كافة عناصر الدخل والمصروفات المعترف بها في فترة تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة.
- ♦ تعطي أكثر دلالة للمعاملات الرأسمالية مع مالكي المؤسسة بما في ذلك توزيع الأرباح.
- ♦ تبرز إجمالي أرباح وخسائر المنشأة بما في ذلك تلك المعترف بها بشكل مباشر في حقوق المساهمين.

ملاحظة:بالنسبة لكل القوائم يعتمد على دورتين، الدورة الحالية والدورة التي سبقتها.

يمكن تلخيص أهم الفروقات للقوائم المالية حسب النظام الحالي (PCN) والنظام الجديد (IAS/IFRS) في الجدول المبسط التالي:

جدول رقم8: المقارنة بين القوائم المالية حسب النظام الحالي (PCN) وحسب النظام الجديد (IAS/IFRS):

الميزانية حسب "PCN"	الميزانية حسب المنظور الجديد
تتكون الميزانيةحسب "PCN" من05 أصناف: 1- الأموال الخاصة 2- الإستثمارات 3- المخزونات 4- الحقوق 5- الديون تعتمد الميزانية حسب"PCN" على معيار درجة السيولة المتزايدة (تصاعديا) في ترتيب الأصول ومعيار درجة الإستحقاقية المتزايدة في ترتيب الخصوم،لكن هذا المعيار ليس محترما تماما،فهناك عناصر غير سائلة لها طبيعة إستثمارية كسندات المساهمة مثلا	تتكون الميزانية حسب المعايير الدولية من 5 مجموعات: في الأصول نجد: -الأصول غير الدورية -الأصول الدورية في الخصوم نجد:-الأموال الخاصة -الخصوم غير الدورية -الخصوم الدورية • تعتمد الميزانية حسب المعايير الدولية على معيارين مزدوجين للتصنيف: أولا:المعيار الوظيفي الذي يرتب عناصر الميزانية حسب كونا تنتمي إلى أحد الدورات المالية التالية: - دورة الاستثمار أصول غير دورية أصول دورية - دورة الاستغلال

مرتبة في أسفل الميزانية بعد المخزونات على الرغم من عدم إرتباطها بدور الإستغلال.	خصوم دورية أموال خاصة - دورة التمويل خصوم غير دورية مثال:في هذه الحالة كل ما هو إستثمار مالي سندات المساهمة،سندات التوظيف طويلة الأجل، الإقراضات طويلة الأجل تصعد إلى دورة الإستثمار في الأعلى ضمن الأصول غير الدورية. ثانيا:بالإضافة إلى المعيار السابق يطبق أيضا معيار السيولة،فكل ما هو قصير الأجل ضمن الإقراضات مثلا أو كل ما هو سندات توظيف قصيرة الأجل يرتب ضمن الأصول الدورية. وكل ما هو قروض بنكية مثلا مستحقة في أقل من 12 شهرا(الجزء المستحق)توضع ضمن الخصوم الدورية.
جدول حسابات النتائج" PCN"	ج ح النتائج حسب المنظور الجديد
• تصنيف الأعباء والإيرادات في جدول حسابات النتائج،حسب طبيعتها فقط مع تسجيل النتائج في الصنف الثامن - نتيجة الإستغلال في حـ/83. - نتيجة خارج الإستغلال في حـ/84. - النتيجة الإجمالية(قبل الضريبة) في حـ/880. - أما نتيجة الدورة(النتيجة الصافية) فتسجل في حـ/88. • إيرادات ونفقات خارج الإستغلال	• تصنف الأعباء والإيرادات حسب طبيعتها(ج ح النتائج حسب الطبيعة)وتصنف حسب وظيفتها(ج ح النتائج حسب الوظيفة) والنتائج لا تمر على صنف محاسبي خاص بها كما في "PCN"8، بل توضع مباشرة ضمن حسابات الأموال الخاصة، هذا المنظور المزدوج للنتائج يمنح للمؤسسة نتيجة عامة ونتيجة تحليلية. بعض النفقات والإيرادات والأرباح والخسائر لا تمر على صنف النفقات وصنف الإيرادات ، بل تسجل مباشرة في الأموال الخاصة كزيادات أو نقصان.

(79،69) تكون عنصر من عناصر النتائج. • تؤخذ الضريبة على الأرباح المستحقة خلال الدورة.	نتيجة الدورة تظهر في حـ/12. • عناصر النتائج الأساسية هي عناصر الاستغلال،تضاف العناصر الإستثنائية على سبيل البيان في قائمة النتائج • تحسب الضريبة على الأرباح وعلى أساس نتيجة الدورة وتصحح بعناصر الضرائب المؤجلة

المصدر: حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي و أثره على مهنة المدقق، مرجع سابق، ص ص:215-217.

المبحث الثالث:التغيرات الحاصلة في الحسابات

نظرا للتطورات التي مست مختلف القطاعات وعلى وجه الخصوص القطاع المحاسبي والمالي وفي طريق انضمام الجزائر إلى منظمة التجارة العالمية (omc) وفي ذات السياق فان هذه المنظمة تفرض على أعضائها الاعتراف والعمل بالمعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق.

المطلب الاول: التحول من المخطط المحاسبي الوطني الى النظام المحاسبي المالي الجديد

وسنحاول إلقاء الضوء على هذا التحول من خلال دراسة مقارنة بين حسابات المخطط المحاسبي الوطني وحسابات المخطط المحاسبي الجديد وذلك عن طريق الجدول التالي:

جدول رقم 9: يبين الإنتقال من المخطط المحاسبي الوطني نحو النظام المحاسبي المالي الجديد

المخطط المحاسبي الوطني		المخطط المحاسبي الجديد	
1	**الأموال الخاصة**	**1**	**حسابات رؤوس الأموال**
10	رأسمال الشركة	101	رأس المال الصادر(رأس مال الشركة، الأموال المخصصة، أو أموال الاستغلال)
100	مساهمات الدولة		
101	مساهمات الجماعات المحلية		
102	مساهمات المؤسسات العمومية		
103	مساهمات الشركات الخاصة		
104	مساهمات الأفراد		

11	أموال شخصية		
110	أموال الاستغلال		
119	حساب المستغل	108	حساب المستقبل
12	علاوات متعلقة براس المال	103	العلاوات ذات الصلة برأس مال الشركة
13	الاحتياطات	106	الإحتياطات (القانونية، الأساسية، العادية والمقننة)
130	الاحتياطي القانوني		
131	الاحتياطات المنظمة		
132	احتياطات النظام الأساسي		
133	احتياطات تعاقدية		
134	احتياطات اختيارية		
14	إعانات الاستثمار	131	إعانات التجهيز
141	إعانات الاستثمارات المستلمة	132	إعانات الاستثمارات الأخرى
147	إعانات الاستثمارات المسجلة للمنتوج استثنائي		
15	فرق إعادة التقدير	105	فارق إعادة التقييم
152	فرق مضاف إلى الضريبة	104	فارق التقييم
		107	فارق التعادل
17	حسابات مابين الوحدات	**18**	حسابات الارتباط الخاصة بالمؤسسات والشركات في شكل مساهمة
		181	حسابات الارتباط بين مؤسسات
		188	حسابات الارتباط بين شركات في شكل مساهمة
18	نتائج قيد التخصيص	**11**	ترحيل من جديد
180		**12**	نتيجة السنة المالية
19	مؤونات الخسائر والتكاليف	**15**	مؤونات الأعباء – الخصوم غير الجارية
190	مؤونات الخسائر المحتملة	153	المؤونات للمعاشات والإلزامات المماثلة

		158	المؤونات الأخرى للأعباء – الخصوم غير الجارية
195	مؤونات التكاليف الواجب توزيعها على عدة سنوات	/	/
2	**الاستثمارات**	**2**	**حسابات الإستثمارات**
20	مصاريف إعدادية	61 62 63 65 68	حسابات الأعباء
200	مصاريف متعلقة بعقد الشركة		
201	مصاريف القروض		
202	مصاريف الاستثمار		
203	مصاريف التكوين المهني		
204	مصاريف سير العمل السابق لانطلاق العمل		
205	مصاريف الدراسات والأبحاث		
206	علاوات التسديد		
207	فرق الاقتناء		
208	مصاريف استثنائية		
209	استهلاك المصاريف الإعدادية	/	/
21	القيم المعنوية	**20**	استثمارات معنوية
210	أموال التجارة	207	فارق الشراء
212	حقوق الملكية الصناعية والتجارية	204	برمجيات المعلوماتية وما شابهها
		205	الإمتيازات والحقوق المماثلة، البراءات، والرخص، والعلامات
		208	استثمارات معنوية أخرى
22	الاراضى	211	القطع الأرضية
220	الأراضي المعدة للبناء والورش		
224	مقالع ومناجم		

226	الأراضي الأخرى		
24	تجهيزات الإنتاج	**21**	استثمارات مادية
240	المباني	213	البناءات
242	منشات مركبة	215	التركيبات التقنية، المعدات والأدوات الصناعية
241	المنشآت الهيكلية الأساسية	218	الإستثمارات المادية الأخرى
243	معدات وأدوات		
244	معدات النقل		
245	تجهيزات المكتب		
246	مواد التعبئة والتغليف		
247	تهييئات وتركيبات		
25	تجهيزات اجتماعية	218	الإستثمارات المادية الأخرى
250	مباني إجتماعية	213	البناءات
251	معدات إجتماعية	218	الإستثمارات المادية الأخرى
252	أثاث وتجهيزات منزلية		
257	ترميمات		
28	استثمارات قيد التنفيذ	**23**	استثمارات قيد التنفيذ
		232	الإستثمارات المادية الجاري إنجازها
		237	الإستثمارات غير المادية الجاري إنجازها
29	اهتلاك الاستثمارات	**28**	إهتلاك الإستثمارات
		280	إهتلاك الإستثمارات غير المادية
		281	إهتلاك الإستثمارات المادية
3	**المخزونات**	**3**	**حسابات المخزونات والجاري العمل با**
30	بضاعة	**30**	المخزونات من البضائع
31	مواد ولوازم	**31**	المواد الأولية والتوريدات
		311	مادة A
		32	التموينات الأخرى

		321	المواد القابلة للاستهلاك
		322	التوريدات القابلة للاستهلاك
		326	التغليفات
33	منتجات نصف مصنعة	351	المنتجات الوسيطة
34	منتجات وأشغال قيد التنفيذ	**33**	إنتاج السلع الجاري إنجازه
		331	المنتجات الجاري إنجازها
		335	الأشغال الجاري إنجازها
		34	إنتاج الخدمات الجاري إنجازه
		341	الدراسات الجاري إنجازها
		345	الخدمات الجاري تقديمها
35	منتجات منجزة	355	المنتجات المصنعة
36	فضلات ومهملات	358	المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة (النفايات)
37	مخزونات موجودة في الخارج	**37**	المخزونات الخارجية (التي هي في الطريق، في المستودع أو في الإستيداع)
38	مشتريات	**38**	المشتريات المخزنة
39	مؤونات تدني قيمة المخزونات	**39**	خسائر القيمة عن المخزونات والجاري تخزينها
		390	خسائر القيمة عن مخزونات البضائع
		391	خسائر القيمة عن المواد الأولية والتوريدات
		392	خسائر القيمة عن التموينات الأخرى
		393	خسائر القيمة عن إنتاج السلع الجاري إنجازه
		394	خسائر القيمة عن إنتاج الخدمات الجاري إنجازه
		395	خسائر القيمة عن المخزونات من المنتجات
		397	خسائر القيمة عن المخزونات الخارجية
4	**الذمم**	**4**	**حسابات الغير**
40	حسابات الخصوم المدينة	467	الحسابات الأخرى الدائنة أو المدينة

42	حقوق الاستثمارات	26	المساهمات والديون الدائنة الملحقة بمساهمات
421	سندات المساهمة	261	سندات الفروع المنتسبة
		262	سندات المساهمة الأخرى
		265	سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة (المؤسسات المشاركة
422	سندات التجهيز	271	السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة
		272	السندات التي تمثل حق الدين الدائن (السندات والقسائم)
		273	السندات المثبتة التابعة لنشاط محافظة
423	سندات التوظيف	**50**	قيم التوظيف المنقولة
		501	القسط في المؤسسات المرتبطة
		503	الأسهم أو السندات الأخرى المخولة حقا في الملكية
		506	السندات، قسائم الخزينة وقسائم الصندوق القصيرة الأمد
		508	قيم التوظيف المنقولة الأخرى والديون الدائنة المماثلة
424	القروض	266	الديون الدائنة الملحقة بمساهمات المجمع
		274	القروض والديون الدائنة المترتبة على عقد إيجار – التمويل
425	تسبيقات ودفعات على الاستثمار	238	التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبيات الإستثمارات
426	كفالات مدفوعة	275	الودائع والكفالات المدفوعة
429	حقوق الاستثمارات الأخرى	267	الديون الدائنة الملحقة بمساهمات خارج المجمع
		268	الديون الدائنة الملحقة بشركات في حالة

			مساهمة
		276	الديون الدائنة الأخرى المثبتة
43	حقوق على المخزونات	/	/
430	تسبيقات للموردين	409	الموردون المدينون :التسبيقات والمدفوعات على الحساب،
435	إيداعات مدفوعة	275	الودائع والكفالات المدفوعة
438	تسبيقات للتحصيل	468	الأعباء الأخرى الواجب دفعها والمنتجات المطلوب استلامها.
44	حقوق على الشركاء والشركات الحليفة	**45**	المجمع والشركاء
440	شركاء	451	عمليات المجمع
444	حسابات جارية لشركاء وشركات حليفة	455	الشركاء – الحسابات الجارية
448	حقوق على الشركات الحليفة	456	الشركاء العمليات عن رأس المال
		458	الشركاء، العمليات التي تمت بالاشتراك معا أو في تجمع
45	تسبيقات على الحساب	/	/
456	ضرائب محجوزة على مدخولات القيم المنقولة	447	الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة
457	رسوم قابلة للاسترجاع واقتطاعات	442	الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى
		445	الدولة – الرسوم على رقم الأعمال
46	تسبيقات للاستغلال	/	/
463	تسبيقات للمستخدمين	425	العاملون – التسبيقات والمدفوعات على الحساب الممنوحة
464	تسبيقات على الضرائب والرسوم	447	الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات

			المماثلة
468	مصاريف مسجلة مسبقا	486	الأعباء المعاينة سلفا
469	نفقات في انتظار الاقتطاع	**47**	الحسابات الانتقالية الإنتظارية
47	حقوق على الزبائن	**41**	الزبائن والحسابات المرتبطة بهم
470	الزبائن	411	الزبائن
471	الزبائن – اقتطاعات الضمان	416	الزبائن المشكوك فيهم
477	نواتج للتحصيل	518	الفوائد المنتظرة
478	فاتورات للتحويل	417	الديون الدائنة عن أشغال أو خدمات جار إنجازها
		418	الزبائن – المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد
479	أوراق تجارية للتحصيل	413	الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها
48	أموال جاهزة	/	/
480	أموال موضوعة عند الموثق	511	قيم التحصيل
483	حسابات لدى الخزينة	515	الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية
484	حسابات لدى المؤسسات المالية	517	الهيئات المالية الأخرى
485	البنك	512	بنوك الحسابات الجارية
486	حسابات بريدية	511	قيم التحصيل
487	الصندوق	**53**	صندوق الأموال
		531	صندوق
		532	صندوق أ
488	سلفات مستديمة واعتمادات	**54**	وكالات التسبيقات والإعتمادات المالية
		541	وكالات التسبيقات المالية
		542	الإعتمادات
489	تحويلات مالية	581	تحويلات الأموال
49	مؤونات تدني قيم الحقوق	**49**	خسائر القيمة عن حسابات الأطراف الأخرى
		491	خسائر القيمة عن حسابات الزبائن

		495	خسائر القيمة عن حسابات المجمع وعن الشركاء
		496	خسائر القيمة عن حسابات مدينين مختلفين
		581	الأرصدة - الخصوم الجارية
5	**الديون**	**5**	**الحسابات المالية**
50	حسابات الأصول الدائنة	467	الحسابات الأخرى الدائنة أو المدينة
52	ديون الاستثمار	**16**	الإقتراضات والديون المماثلة
520	قروض سندية	161	السندات التساهمية
		163	الإقتراضات السندية الأخرى
521	قروض بنكية	164	الإقتراضات لدى مؤسسات القرض
522	اعتمادات الاستثمارات	167	الديون المترتبة على عقد الإيجار – التمويل
523	قروض اخرى	168	الإقتراضات والديون الأخرى المماثلة
524	موردون – ضمانات محجوزة	409	الموردون المدينون :التسبيقات والمدفوعات على الحساب، RRRالواجب الحصول عليه، والديون الدائنة الأخرى
525	كفالات مقبوضة	165	الودائع والكفالات المقبوضة
529	ديون الاستثمارات الأخرى	464	الديون المدينة عن عمليات شراء قيم منقولة توظيفية، وصكوك مالية مشتقة
53	ديون المخزونات	**40**	الموردون والحسابات المرتبطة بها
530	الموردون	401	موردو المخزونات والخدمات
		404	موردو التثبيتات
538	فواتير للاستلام	408	موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها
54	مبالغ محتفظ بها في الحساب	/	/
543	ضرائب على الدخل الاجمالي	444	الدولة – الضرائب على النتائج
545	اقتطاع المشاركات في الضمان الاجتماعي	441	الدولة والجماعات العمومية الأخرى، الإعانات المطلوب استلامها

546	اعتراضات على الاجور	427	العاملون – الاعتراضات
547	رسوم مستحقة على المبيعات	445	الدولة – الرسوم على رقم الأعمال
55	ديون تجاه الشركاء والشركات الحليفة	/	/
551	مساهمات للتسديد	456	الشركاء العمليات عن رأس المال
555	حسابات جارية للشركاء	455	الشركاء – الحسابات الجارية
556	قسائم وحصة أرباح للدفع	457	الشركاء – الحصص الواجب دفعها
557	حصة الادارة للدفع	468	الأعباء الأخرى الواجب دفعها والمنتجات المطلوب إستلامها.
558	ديون نحو الشركات الحليفة	**17**	الديون المرتبطة بالمساهمات
		171	الديون المرتبطة بمساهمات المجمع
		172	الديون المرتبطة بمساهمات خارج المجمع
		173	الديون المرتبطة بشركات في شكل مساهمة
		178	الديون الأخرى المرتبطة بمساهمات
56	ديون الاستغلال	/	/
563		**42**	العاملون والحسابات المرتبطة بهم
		421	العاملون – الأجور المستحقة
		422	أموال الخدمات الاجتماعية
		426	العاملون – الودائع المستلمة
		428	العاملون – الأعباء الواجب دفعها والحواصل المطلوب استلامها
564	ضرائب الاستغلال الواجبة الأداء	444	الدولة – الضرائب على النتائج
568	الهيئات الاجتماعية	**43**	الهيئات الاجتماعية والحسابات المرتبطة بها
		431	الضمان الاجتماعي
		432	الهيئات الاجتماعية الأخرى
		438	الهيئات الاجتماعية – الأعباء الواجب دفعها

			والحوا صل المطلوب استلامها
57	تسبيقات جارية	/	/
570	تسبيقات وسلفات مقبوضة	411	الزبائن
577	تخفيضات للمنح	468	الأعباء الأخرى الواجب دفعها والمنتجات المطلوب استلامها.
578	نواتج مسجلة مسبقا	487	الحواصل المعاينة سلفا
579	إيرادات قيد التحصيل	**47**	الحسابات الانتقالية الإنتظارية
58	ديون مالية	/	/
583	أوراق الدفع	403	موردو السندات الواجب دفعها
		405	موردو تثبيتات السندات المطلوب دفعها
588	تسبيقات بنكية	519	المساهمات المصرفية الجارية
6	**التكاليف**	**6**	**حسابات الأعباء**
60	بضائع مستهلكة	600	مشتريات البضائع المبيعة
61	مواد ولوازم مستهلكة	601	المواد الأولية
		602	التموينات الأخرى
		603	تغيرات المخزونات
		604	مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة
		605	مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال
		607	المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات
		608	مصاريف الشراء التابعة
62	خدمات	**61**	الخدمات الخارجية
620	نقل	624	نقل السلع والنقل الجماعي للعاملين
621	إيجارات وتكاليف ايجارية	613	الإيجارات
		614	الأعباء الإيجارية وأعباء الملكية المشتركة
622	صيانة وإصلاحات	615	الصيانة والتصليحات، والرعاية

623	تعهد ثانوي	611	التقاول العام
624	وثائق	618	التوثيق والمستجدات
625	أجور للغير	621	العاملون الخارجيون عن المؤسسة
		622	أجور الوسطاء والأتعاب
626	الإشهار	623	الإشهار والنشر والعلاقات العامة
627	تنقلات واستقبالات	625	التنقلات والمهمات والاستقبالات
628	بريد ومواصلات سلكية ولا سلكية	626	مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية
63	مصاريف المستخدمين	**63**	أعباء العاملين
630	أجور المستخدمين	631	أجور العاملين
631	أجور الشركاء	634	أجور المستغل الفردي
633	استفادة الأجراء	638	أعباء العاملين الأخرى
634	مساهمات في النشاطات الاجتماعية	637	الأعباء الاجتماعية الأخرى
635	اشتراكات اجتماعية	635	الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية
		628	الاشتراكات والمستجدات
64	الضرائب والرسوم	64	الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة
640	دفع جزافي	641	الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة عن الأجور
641	رسوم على النشاط المهني	645	الضرائب والرسوم الأخرى (خارج الضرائب على النتائج)
643	اداءات غير مباشرة		
644	رسوم خاصة		
646	اداءات للتسجيل		
647	رسوم جمركية		
648	أداءات وضرائب ورسوم اخرى	**69**	الضرائب عن النتائج وما شابهها
		692	فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول

		693	فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم
		695	الضرائب عن الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية
		698	الضرائب الأخرى عن النتائج
65	مصاريف مالية	**66**	الأعباء المالية
650	مصاريف مالية	661	أعباء الفوائد
653	فوائد بنكية		
654	خصومات ممنوحة	609	التخفيضات، والتنزيلات، والحسومات المتحصل عليها عن مشتريات
		619	التخفيضات والتنزيلات والحسومات المتحصل عليها عن خدمات خارجية
		629	التخفيضات والتنزيلات والحسومات المتحصل عليها عن الخدمات الخارجية الأخرى
655	مصاريف البنك والتحصيل	627	الخدمات المصرفية وما شابهها
656	مصاريف شراء السندات	608	مصاريف الشراء التابعة
657	عمولة فتح الاعتمادات والكفالات والضمانات	627	الخدمات المصرفية وما شابهها
658	القيمة الباقية للعناصر المنقولة المتنازل عنها	667	الخسائر الصافية عن عمليات بيع أصول
66	مصاريف متنوعة	668	الأعباء المالية الأخرى
660	تأمينات	616	أقساط التأمينات
668	بدل الحضور	653	أتعاب حضور
669	مصاريف أخرى متنوعة	**67**	العناصر غير العادية – الأعباء
68	مصاريف الاستهلاكات والمؤونات	**68**	المخصصات للإهتلاكات، والتموينات وخسائر القيمة
682	مخصصات الاهتلاك	681	المخصصات للإهتلاكات والتموينات وخسائر

			القيمة والأصول غير الجارية
685	مخصصات المؤونات	685	المخصصات للإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة – الأصول الجارية
69	تكاليف خارج الاستغلال	**67**	العناصر غير العادية – الأعباء
690	إعانات ممنوحة	656	الغرامات والعقوبات والإعانات الممنوحة، والهبات والتبرعات
692	القيمة الباقية للاستثمارات المتنازل عنها	652	نواقص القيم عن خروج أصول مالية مثبتة غير مالية
693	قيمة العناصر الأخرى للأصول المتنازل عنها		
694	حقوق معدومة غير قابلة للتحصيل	654	خسائر عن ديون دائنة غير قابلة للتحصيل
696	تكاليف السنوات المالية السابقة	658	أعباء التسيير الجارية الأخرى
698	تكاليف استثنائية	657	أعباء التسيير الجاري الإستثنائية
699	مخصصات استثنائية	686	المخصصات للإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة – العناصر المالية
7	**الإيرادات**	**7**	**حسابات المنتجات**
70	مبيعات بضائع	700	المبيعات من البضائع
71	إنتاج مباع	701	المبيعات من المنتجات المصنعة
		702	المبيعات من المنتجات الوسيطة
		703	المبيعات من المنتجات المتبقية
		704	مبيعات الأشغال
		705	مبيعات الدراسات
72	إنتاج مخزن	**72**	الإنتاج المخزن أو المسحوب من التخزين
		723	تغير المخزونات الجارية
		724	تغير المخزونات من المنتجات

73	إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة	**73**	الإنتاج المثبت
		731	الإنتاج المثبت للأصول غير المادية
		732	الإنتاج المثبت للأصول المادية
74	أداء خدمات	706	تقديم الخدمات الأخرى
75	تحويل تكاليف الإنتاج	/	/
76	مدخولات مالية	**76**	المنتجات المالية
760	مدخولات على حصة الأرباح	761	منتجات المساهمات
761	مدخولات على الحسابات الجارية	708	منتجات الأنشطة الملحقة
762	مدخولات السلفات		
763	مدخولات على الاذون والسندات المماثلة	762	عائدات الأصول.
768	نواتج القيم المنقولة	767	الأرباح الصافية عن عمليات بيع أصول مالية
77	نواتج متنوعة	**75**	المنتجات العملياتية الأخرى
770	إيرادات مالية	**76**	المنتجات المالية
		765	فارق التقييم عن الأصول المالية - فوائض القيمة
		766	أرباح الصرف
		768	المنتجات المالية الأخرى
779	إيرادات مختلفة أخرى	**75**	المنتجات العملياتية الأخرى
		751	الأتاوى عن الامتيازات والبراءات والتراخيص والبرمجيات والقيم المماثلة
		709	التخفيضات و التنزيلات و المحسومات الممنوحة
78	تحويل تكاليف الاستغلال	/	/

79	نواتج خارج الاستغلال	77	عناصر إيرادات غير عادية
790	إعانات مستلمة	**74**	إعانات الاستغلال
		741	إعانة التوازن
		748	إعانات الاستغلال الأخرى
		754	أقساط إعانات الاستثمار المحولة لنتيجة السنة المالية
792	نواتج الاستثمارات المتنازل عنها	752	فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية
793	نواتج العناصر الأخرى للأصول المتنازل عها	/	/
794	استرجاع الحقوق الملغاة	756	المدخولات عن الديون الدائنة المهتلكة
796	استرجاع تكاليف السنوات السابقة	**78**	الإسترجاعات عن خسائر القيمة والتموينات
		781	إسترجاعات الإستغلال عن خسائر القيمة والتموينات – الأصول غير الجارية
		785	إسترجاعات الإستغلال عن خسائر القيمة والتموينات - الأصول الجارية
		786	الإسترجاعات المالية عن خسائر القيم والتموينات
797	نواتج السنوات المالية السابقة	753	أتعاب الحضور وأتعاب أعضاء مجلس الإدارة أو المسير
		755	قسط النتيجة عن العمليات التي تمت بصورة مشتركة
		758	منتجات التسيير الجاري الأخرى
798	نواتج استثنائية	757	منتجات استثنائية عن عمليات التسيير

المصدر: من إعداد الطالبتين.

المطلب الثاني: الاختلافات بين المخطط المحاسبي الجديد والمعايير الدولية[1]

إن المخطط المحاسبي الجديد الذي سيشكل المرجعية المحاسبية انطلاقا من سنة 2009، وضع تنظيما لمشكل المحاسبة ومجموعة من قواعد سير وقائمة الحسابات غير منصوص عليها في المعايير الدولية.

- ♦ يتحدث هذا المخطط الجديد عن الحالات الخاصة للمؤسسات الصغيرة، بينما المعايير الدولية لا تأخذ بعين الاعتبار المؤسسات الصغيرة.
- ♦ يعرف الوحدة الاقتصادية والوحدة النقدية، وهو مالا تتعرض له المعايير الدولية.
- ♦ لا يتعرض للمجالات الخاصة بالبنوك ومؤسسات التامين...الخ.

هناك بعض المجالات البديلة المسموح بها من المعايير الدولية وغير معتبرة من المخطط الجديد مثل:

- ♦ تقديم الاستثمارات المادية بالقيمة العادلة عند الإقفال.
- ♦ تسجيل تكاليف القروض المرتبطة بشراء، بناء وإنتاج الأصول.
- ♦ تسجيل استثمارات محصل عليها عن طريق إعانة استثمار بقيمة الحيازة ناقصا الإعانة المحصلة.
- ♦ تسجيل اثر تغير طريقة محاسبية أو تصحيح خطا في نتيجة الدورة الجارية

[1] حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير لإبلاغ المالي و أثره على مهنة المدقق، مرجع سابق، ص:199،198.

خلاصة الفصل

بعد دراستنا للنظام المحاسبي المالي الجديد، تبين أن هذا النظام أملته عدة متغيرات منها ما يتعلق بالتحولات المالية والاقتصادية التي عرفتها الجزائر مع مطلع التسعينات، وأخرى مرتبطة بالمحيط الدولي والعولمة الاقتصادية مما يسمح بإعطاء دفع جديد للمؤسسات الوطنية لتقدم وضعيتها المالية بكل شفافية، والتكيف مع المعطيات الجديدة وقدرتها على تقييم نقاط الضعف والقوة وكذا قابليتها للمقارنة مع المؤسسات الأخرى وإظهار بوضوح قدرتها التنافسية، وهذا ما لم يكن ممكنا في النظام الحالي بسبب عدة اختلافات في مجال القوائم المالية والحسابات، إضافة إلى وجود بعض الاختلافات في المخطط المحاسبي الجديد والمعايير الدولية نتيجة لاختلاف الواقع الاقتصادي الجزائري.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة

نظرا للأهمية الكبيرة التي تكتسيها المحاسبة على المستوى الإقتصادي والدور الذي تلعبه ضمن مختلف المجالات في تطوير المشاريع الإقتصادية ذات الطابع الحيوي فقد إستطاعت الإجابة على طلبات مختلفة من المعلومات المالية المعبر عنها من قبل فئات مختلفة، فتتجسد مكانتها في إعطاء ونقل المعلومات المالية والإقتصادية مع تبيان المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، إذ تعتبر المحاسبة المالية أداة هامة من أدوات إتخاذ القرار المتعلق بالمؤسسات الاقتصادية، وعليه يعد النظام المحاسبي في الأصل وسيلة إثبات تجاه الغير لما يقدمه من الأمن والضمان الضروريين في عالم الأعمال، وقاعدة لإتخاذ القرارات بما يتيحه من معلومات فعالة وملائمة وذات مصداقية.

إلا أن من سمات الإقتصاد الناجح هو تفتحه على المعلومات وإشاعة المعرفة لأن الشفافية في المعلومات تعتبر من أهم مميزات الإقتصاد المتطور، ولا يمكن للمعرفة أن تتوفر إلا من خلال المعلومات المالية ولا يمكن لهذه الأخيرة أن تكون ذات فائدة إلا إذا توفرت معايير محاسبية مناسبة لإعدادها لتكون مكتملة ودقيقة، وهذا ما يعرف بالمعايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي، إلا أن الجزائر تأخرت لتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة هذا ما إستلزم توفير مجموعة من الأدوات الملائمة بهدف تشجيع الإستثمار بصفة عامة والإستثمار الخارجي بصفة خاصة.

لذلك وجب الإهتمام بالمخطط المحاسبي لضمان إزدهاره وإستقراره واستجابته للتطورات في العالم الخارجي، إذ يمكن القول أنه لا يمكن الإحتفاذ بالمخطط المحاسبي الوطني الحالي، بل يجب تنميطه وفق للمعايير المحاسبة الدولية، لأنه لم يصبح يؤدي وظائفه الأساسية بشكل مرض بسبب سيطرة الطابع الجبائي والقانوني على المحاسبة في الجزائر، حيث أن السلطات الضريبية تكتفي بمعرفة الكتل النقدية الكبرى المكونة للقوائم المالية فحسب، وذلك من أجل تحديد الأوعية الضريبية فلا تحتاج بصفة أساسية إلى معلومات دقيقة المتواجدة في الملاحق وبالتالي يمكن الحكم على أن المخطط المحاسبي الوطني جبائي أكثر منه مالي.

الاستنتاجات:

توصلنا من خلال بحثنا الى بعض النتائج التالية:

- تهدف المحاسبة العامة إلى تحصيل المعلومات والإطلاع على المعطيات الدقيقة في الوقت المحدد وهي البنية الأساسية كونها تمد كل الأطراف المستعملة لها بالمعلومات اللازمة.
- تساعد المعايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي على تقديم معلومات شفافة وقابلية المقارنة للقوائم المالية.
- يتضمن المخطط المحاسبي الوطني عدة إختلافات مع ما هو وارد في المعايير المحاسبة الدولية خاصة فيما يتعلق بالإفصاح في القوائم المالية والأساليب المتبعة لمعالجة العمليات.
- نلاحظ في المخطط المحاسبي عدم إهتمامه بالملاحق إضافة إلى التقصير على مستوى الجانب التقني.
- المخطط المحاسبي موجه بشكل أساسي للناحية الضريبية من خلال الجداول التي يقدمها للمصالح الضريبية.
- يمكن الوصول إلى الأهداف بالإعتماد على نظام محاسبي فعال من شأنه إيجاد حلول للمشاكل التي تعاني منها المؤسسة.
- المخطط المحاسبي الجديد يستجيب للتطورات الإقتصادية ويتماشى مع المعاييرالمحاسبة الدولية، إلا بعض الإختلافات على مستوى المؤسسات الصغيرة حيث المعايير الدولية لا تأخذ بعين الإعتبار المؤسسات الصغيرة.
- تهدف القوائم المالية إلى إيصال المعلومات إلى المسيرين والمستثمرين بكل صدق وشفافية من أجل إتخاذ القرارات الملائمة.

الافتراحات والتوصيات:

بناء على النتائج السابقة قمنا بإقتراح التوصيات التالية:

- ضرورة تطبيق المعايير الدولية وذلك بتوفير الإمكانات البشرية والمادية.
- تشجيع المؤسسات الجزائرية على تكييف أنظمتها المحاسبية مع ما تستلزمه المعايير المحاسبة الدولية خاصة فيما يتعلق بطريقة المعالجة والتسجيل المحاسبي وطرق اللإصاح وتقديم القوائم المالية.
- دراسة تجارب وخبرات الدول المتقدمة في المجال المحاسبي ومحاولة الإستفادة منها في تطوير النظام المحاسبي الوطني.

- لا بد من العمل على زيادة الثقافة المحاسبية من أجل فهم أكثر للقوائم المالية الصادرة عن مختلف المؤسسات.
- النظام الجديد من الصعب تطبيقه في الجزائر فى المدى القصير.
- تكوين وتأهيل الإطارات علميا وعمليا من أجل ممارسة المحاسبة وفق المعايير المحاسبة الدولية.
- تحسين نوعية التعليم العالي وكذلك التدريب عن طريق توثيق العلاقة بين الجانبين الأكاديمي والتطبيقي.

آفاق الدراسة:

إن دراستنا لموضوع النظام المحاسبي الجزائري سمح لنا بإكتشاف المجال الواسع والغير محدود الذي يكتسيه هذا الموضوع حيث أنه مع تطور المحاسبة والمعايير المحاسبية صاحَبها تطور في تقنيات المحاسبة وأساليب التسجيل وهو ما دفعنا إلى طرح الإشكالية التالية ِلَفت نظر متربصي الدفعات القادمة إلى مواصلة البحث في هذا المواضيع:

- اثر تنميط المخطط المحاسبي الوطني وفق المعايير المحاسبة الدولية على المؤسسات الجزائرية
- ماهو أثر تبني معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية على مهنة التدقيق والمراجعة؟
- ما مدى أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد والتوافق؟

المراجع

قائمة الكتب باللغة العربية

* شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002.

* خالد أمين عبد الله، وآخرون،أصول المحاسبة،مركز الكتب الأردني، الأردن، 1990.

* خالص صافي صالح، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة والمخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2003 .

* بويعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.

* عاشوركتوش، المحاسبة العامة: أصول ومبادئ وفقا للمخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

* حسين القاضي، سوسن حليوني، مبادئ المحاسبة، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن،1997.

* محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، طبعة الخامسة،2005 .

* محمد تهامي ظواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

*حمزة بشير أبوعاصي، مبادئ المحاسبة، الجزء الأول، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، عمان،1999

* رضوان محمد العناتي، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، جزءالأول، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2000،

* إبراهيم الأعمش، أسس المحاسبة العامة مطابق المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1991.

* منصور بن عوف عبد الكريم، محاسبة عامة:أعمال نهاية المدة التنظيم المحاسبي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998.

* ع. براهيمي وآخرون، المخطط المحاسبي الوطني دراسة الحسابات وتطبيقاتها، دار النشر page bleue .

* هوام جمعة، تقنيات المحاسبة المعمقة، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، طبعة الثانية.

* قادري الأزهر، مبادئ المحاسبة العامة وفق المخطط الوطني الجزائري، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية.

* محمد أبوناصر، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر،الأردن، 2008.
- طارق عبد العال حماد ، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2006

مذكرات

*روزي نعيمة،المحاسبة العامة ودورها في الرقابة، مذكرة نيل شهادة ليسانس، المدية، دفعة جوان2006.
*خضار نسيم، فعلية تقنيات التحقيق الجبائي في المحاسبة العامة، مذكرة نيل شهادة ليسانس، المركز الجامعي المدية، سنة الجامعية 2007/2006.
سيد علي بساعد، إسماعيل رزقي ، دراسة نقدية للمخطط المحاسبي الوطني ، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس، جامعة الجزائر ، جوان 2006
Bouaziz Hamid : Analyse comparative entre le référentiel IRRS et le cadre comptable Algérien , Diplôme Supérieur des études bancaire , Algérie ,octobre 2006

اطروحة دكتوراه

*بن بلغيث ياسين، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسة في ظل أعمال التوحيد الدولي، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2006.
*حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي وأثره على مهنة المدقق، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر،كلية العلوم الإقتصادية،2008/2007.

فائمة الكتب باللغة الفرنسية

Conseil National de la Comptabilité, projet de système comptable financier, république algérienne démocratique et populaire, ministère des finance, juillet 2006

المواقع الالكترونية

http://www.montdyatna.com
http://www.startimes2.com
www.financialmanager.wordpress.com
http://etudiantdz.com

الـــــملاحـــق

العدد 74
السّنة الرابعة والأربعون

الأحـد 15 ذوالقعدة عام 1428 هـ
الموافـق 25 نوفمبر سنة 2007 م

الجمهوريّة الجزائريّة الديمقراطيّة الشعبيّة

الجريدة الرسميّة

اتفاقات دوليّة ، قوانين ، ومراسيم
قرارات وآراء ، مقرّرات ، مناشير ، إعلانات وبلاغات

الاشتراك سنوي	الجزائر تونس المغرب ليبيا موريطانيا	بلدان خارج دول المغرب العربي
	سنة	سنة
النّسخة الأصليّة	1070,00 د.ج	2675,00 د.ج
النّسخة الأصليّة وترجمتها	2140,00 د.ج	5350,00 د.ج
		تزاد عليها نفقات الإرسال

الإدارة والتّحرير
الأمانة العامّة للحكومة

WWW.JORADP.DZ

الطّبع والاشتراك
المطبعة الرّسميّة

حي البساتين، بئر مراد رايس، ص.ب 376 – الجزائر – محطة
الهاتف : 021.54.35.06 إلى 09
021.65.64.63
الفاكس 021.54.35.12
ح.ج.ب 50-3200 الجزائر
Télex : 65 180 IMPOF DZ
بنك الفلاحة والتّنمية الرّيفيّة KG 68 060.300.0007
حساب العملة الأجنبيّة للمشتركين خارج الوطن
بنك الفلاحة والتّنمية الرّيفيّة 060.320.0600.12

ثمن النّسخة الأصليّة 13,50 د.ج
ثمن النّسخة الأصليّة وترجمتها 27,00 د.ج
ثمن العدد الصّادر في السّنين السّابقة : حسب التّسعيرة.
وتسلّم الفهارس مجّانا للمشتركين.
المطلوب إرفاق لفيفة إرسال الجريدة الأخيرة سواء لتجديد الاشتراكات أو للاحتجاج أو لتغيير العنوان.
ثمن النّشر على أساس 60,00 د.ج للسّطر.

فهرس

قوانيـــن

قانون رقم 07 – 11 مؤرّخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007، يتضمّن النظام المحاسبي المالي..... 3

مراسيم تنظيميّة

مرسوم رئاسيّ رقم 07 – 359 مؤرّخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007، يتضمّن تحويل اعتماد إلى ميزانية تسيير رئاسة الجمهورية..... 7

مرسوم رئاسيّ رقم 07 – 360 مؤرّخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007، يتضمّن تحويل اعتماد إلى ميزانية تسيير مصالح رئيس الحكومة..... 7

مرسوم رئاسيّ رقم 07 – 361 مؤرّخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007، يتضمّن تحويل اعتماد إلى ميزانية تسيير وزارة العدل..... 8

مرسوم رئاسيّ رقم 07 – 362 مؤرّخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007، يتضمّن إحداث باب وتحويل اعتماد إلى ميزانية تسيير وزارة التهيئة العمرانية والبيئة والسياحة..... 10

مرسوم تنفيذيّ رقم 07 – 354 مؤرّخ في 11 ذي القعدة عام 1428 الموافق 21 نوفمبر سنة 2007، يعدّل توزيع نفقات ميزانية الدولة للتجهيز لسنة 2007، حسب كل قطاع..... 12

مرسوم تنفيذيّ رقم 07 – 355 مؤرّخ في 11 ذي القعدة عام 1428 الموافق 21 نوفمبر سنة 2007، يتضمّن إحداث باب ونقل اعتماد في ميزانية تسيير مصالح رئيس الحكومة..... 13

مرسوم تنفيذيّ رقم 07 – 356 مؤرّخ في 11 ذي القعدة عام 1428 الموافق 21 نوفمبر سنة 2007، يتضمّن نقل اعتماد في ميزانية تسيير وزارة المجاهدين..... 13

مرسوم تنفيذيّ رقم 07 – 357 مؤرّخ في 11 ذي القعدة عام 1428 الموافق 21 نوفمبر سنة 2007، يتضمّن نقل اعتماد في ميزانية تسيير وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية..... 14

مرسوم تنفيذيّ رقم 07 – 358 مؤرّخ في 11 ذي القعدة عام 1428 الموافق 21 نوفمبر سنة 2007، يتضمّن نقل اعتماد في ميزانية تسيير وزارة التكوين والتعليم المهنيين..... 14

مراسيم فرديّة

مرسوم رئاسي مؤرخ في 10 ذي القعدة عام 1428 الموافق 20 نوفمبر سنة 2007، يتضمن إنهاء مهام الأمين التنفيذي للجنة الوزارية المشتركة لمتابعة تنفيذ اتفاقية حظر استعمال وتخزين وإنتاج ونقل الألغام المضادة للأفراد وتدميرها..... 16

مرسوم رئاسي مؤرخ في 10 ذي القعدة عام 1428 الموافق 20 نوفمبر سنة 2007، يتضمن تعيين مكلفة بالدراسات والتلخيص برئاسة الجمهورية..... 16

مرسوم رئاسي مؤرخ في 10 ذي القعدة عام 1428 الموافق 20 نوفمبر سنة 2007، يتضمن تعيين الأمين التنفيذي للجنة الوزارية المشتركة لمتابعة تنفيذ اتفاقية حظر استعمال وتخزين وإنتاج ونقل الألغام المضادة للأفراد وتدميرها... 16

قرارات، مقرّرات، آراء

وزارة الدفاع الوطني

قرار وزاري مشترك مؤرّخ في 9 شوال عام 1428 الموافق 21 أكتوبر سنة 2007، يتضمن تعيين قضاة مساعدين لدى المحاكم العسكرية..... 17

قوانيـــن

قانون رقم 07 – 11 مؤرّخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007، يتضمّن النظام المحاسبي المالي.

إنّ رئيس الجمهوريّة،

– بناء على الدستور، لاسيما المواد 119 و120 و122– 9 و126 و127 منه،

– وبمقتضى الأمر رقم 66 – 154 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو سنة 1966 والمتضمن قانون الإجراءات المدنية، المعدل والمتمم،

– وبمقتضى الأمر رقم 66 – 155 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو سنة 1966 والمتضمن قانون الإجراءات الجزائية، المعدل والمتمم،

– وبمقتضى الأمر رقم 66 – 156 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو سنة 1966 والمتضمن قانون العقوبات، المعدل والمتمم،

– وبمقتضى الأمر رقم 75 – 35 المؤرخ في 17 ربيع الثاني عام 1395 الموافق 29 أبريل سنة 1975 والمتضمن المخطط الوطني المحاسبي،

– وبمقتضى الأمر رقم 75 – 58 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 والمتضمن القانون المدني، المعدل والمتمم،

– وبمقتضى الأمر رقم 75 – 59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 والمتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم،

– وبمقتضى القانون رقم 91 – 08 المؤرخ في 12 شوال عام 1411 الموافق 27 أبريل سنة 1991 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد،

– وبمقتضى الأمر رقم 03 – 11 المؤرخ في 27 جمادى الثانية عام 1424 الموافق 26 غشت سنة 2003 والمتعلق بالنقد والقرض،

– وبمقتضى القانون رقم 04 – 08 المؤرخ في 27 جمادى الثانية عام 1425 الموافق 14 غشت سنة 2004 والمتعلق بشروط ممارسة الأنشطة التجارية،

– وبعد رأي مجلس الدولة،

– وبعد مصادقة البرلمان،

يصدر القانون الآتي نصه :

المادّة الأولى : يهدف هذا القانون إلى تحديد النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص "المحاسبة المالية"، وكذا شروط وكيفيات تطبيقه.

الفصل الأول
التعاريف ومجال التطبيق

المادة 2 : تطبق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها.

يستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

المادة 3 : المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.

المادة 4 : تلزم الكيانات الآتية بمسك محاسبة مالية :

– الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري،

– التعاونيات،

– الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة،

– وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

المادة 5 : يمكن الكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

تحدد شروط وكيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم.

الفصل الثاني

الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية

المادة 6 : يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، ولاسيما :

- محاسبة التعهد،
- استمرارية الاستغلال،
- قابلية الفهم،
- الدلالة،
- المصداقية،
- قابلية المقارنة،
- التكلفة التاريخية،
- أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.

المادة 7 : يشكل الإطار التصوري للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية، وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل.

يعرف الإطار التصوري :

- مجال التطبيق،
- المبادئ والاتفاقيات المحاسبية،
- الأصول والخصوم والأموال الخاصة والمنتجات والأعباء.

يحدد الإطار التصوري للمحاسبة المالية عن طريق التنظيم.

المادة 8 : تحدد المعايير المحاسبية :

- قواعد تقييم وحساب الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات،
- محتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها،

تحدد المعايير المحاسبية عن طريق التنظيم.

المادة 9 : تسجل العمليات الناتجة عن نشاطات الكيان في حسابات تحدد مدونتها ومضمونها وقواعد سيرها عن طريق التنظيم.

الفصل الثالث

تنظيم المحاسبة

المادة 10 : يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها.

المادة 11 : يحدد الكيان تحت مسؤوليته، الإجراءات اللازمة لوضع تنظيم محاسبي يسمح بالرقابة الداخلية والخارجية على السواء.

المادة 12 : تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية.

المادة 13 : تحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية.

المادة 14 : تكون أصول وخصوم الكيانات الخاضعة لهذا القانون محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة في السنة على الأقل، على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية.

يجب أن يعكس هذا الجرد الوضعية الحقيقية لهذه الأصول والخصوم.

المادة 15 : لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات بالتتابع، أو على أساس صاف.

المادة 16 : تحرر الكتابات المحاسبية حسب المبدأ المسمى "القيد المزدوج": يمس كل تسجيل على الأقل حسابين اثنين، أحدهما مدين والآخر دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات. يجب أن يكون المبلغ المدين مساويا للمبلغ الدائن.

المادة 17 : يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها، وكذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند إليها.

المادة 18 : تستند كل كتابة محاسبية على وثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصداقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق.

تلخص العمليات من نفس الطبيعة والتي تمت في نفس المكان وفي نفس اليوم في وثيقة محاسبية وحيدة.

المادة 19 : يجب القيام بإجراء قفل موجه إلى تجميد التسلسل الزمني وضمان عدم المساس بالتسجيلات.

المادة 20 : تمسك الكيانات الخاضعة لهذا القانون دفاتر محاسبية تشمل دفترا يوميا، ودفترا كبيرا، ودفتر جرد، مع مراعاة الأحكام الخاصة بالكيانات الصغيرة.

يتفرع الدفتر اليومي والدفتر الكبير إلى عدد من الدفاتر المساعدة والسجلات المساعدة بالقدر الذي يتوافق مع احتياجات الكيان.

تسجل في الدفتر اليومي حركات الأصول والخصوم والأموال الخاصة والأعباء ومنتجات الكيان. وفي حالة استعمال دفاتر مساعدة، فإن الدفتر اليومي يتضمن فقط الرصيد الشهري للكتابات الواردة في الدفاتر المساعدة (المجاميع العامة الشهرية لكل دفتر مساعد)،

يتضمن الدفتر الكبير مجموع حركات الحسابات خلال الفترة المعنية،

تنقل في دفتر الجرد الميزانية وحساب النتائج الخاصان بالكيان.

تحفظ الدفاتر المحاسبية أو الدعامات التي تقوم مقامها، وكذا الوثائق الثبوتية، لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية محاسبية.

المادة 21 : يرقم رئيس محكمة مقر الكيان ويؤشر على الدفتر اليومي ودفتر الجرد.

المادة 22 : تمسك الكيانات الخاضعة لمحاسبة مالية مبسطة لضبط يومي للإيرادات والنفقات، وتلزم بحفظ الوثائق الثبوتية لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية محاسبية.

تحدد كيفيات مسك الضبط اليومي لإيرادات ونفقات الكيانات المذكورة أعلاه عن طريق التنظيم.

المادة 23 : تمسك الدفاتر المحاسبية المرقمة والمؤشر عليها بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان، أو نقل إلى الهامش.

المادة 24 : تمسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي.

يجب أن تلبي كل محاسبة ممسوكة بموجب نظام الإعلام الآلي مقتضيات الحفظ والعرف والأمن والمصداقية واسترجاع المعطيات.

تحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة عن طريق أنظمة الإعلام الآلي عن طريق التنظيم.

الفصل الرابع
الكشوف المالية

المادة 25 : تعد الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون، الكشوف المالية سنويا على الأقل.

تتضمن الكشوف المالية الخاصة بالكيانات عدا الكيانات الصغيرة :

- الميزانية،
- حساب النتائج،
- جدول سيولة الخزينة،
- جدول تغير الأموال الخاصة،
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.

يحدد محتوى وطرق إعداد الكشوف المالية عن طريق التنظيم.

المادة 26 : يجب أن تعرض الكشوف المالية بصفة وفية الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، ويجب أن تعكس هذه الكشوف مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات الكيان وآثار الأحداث المتعلقة بنشاطه.

المادة 27 : تضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه أربعة (4) أشهر من تاريخ قفل السنة المالية المحاسبية، ويجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي قد ينشرها الكيان.

المادة 28 : تعرض الكشوف المالية لزوما بالعملة الوطنية.

المادة 29 : توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة.

يتضمن كل قسم من أقسام الميزانية، وحساب النتائج، وجدول تدفقات الخزينة، إشارة إلى المبلغ المتعلق بالقسم الموافق له في السنة المالية السابقة.

يتضمن الملحق معلومات مقارنة تأخذ شكل سرد وصفي وعددي.

عندما يصبح من غير الممكن مقارنة أحد الاقسام العددية من أحد الكشوف المالية مع المركز العددي من الكشف المالي للسنة المالية السابقة، بسبب تغيير طرق التقييم أو العرض، يكون من الضروري تكييف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل المقارنة ممكنة.

إذا كان من غير الممكن إجراء مقارنة بسبب اختلاف مدة السنة المالية أو لأي سبب آخر، فإن إعادة الترتيب أو التعديلات التي أدخلت على المعلومات العددية للسنة المالية السابقة تكون محل تفسير في الملحق حتى تصبح قابلة للمقارنة.

المادة 30 : مدة السنة المالية المحاسبية اثنا عشر(12) شهرا تغطي السنة المدنية.

غير أنه يمكن السماح لكيان معين قفل السنة المالية في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر في حالة ارتباط نشاطه بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية.

في الحالات الاستثنائية التي تكون فيها مدة السنة المالية أقل أو أكثر من اثني عشر (12) شهرا، لاسيما في حالة إنشاء أو وقف الكيان أو في حالة تغيير تاريخ القفل، يجب تحديد المدة المقررة وتبريرها.

تحدد كيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم.

الفصل الخامس

الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة

المادة 31 : كل كيان يكون مقره أو نشاطه الرئيسي موجودا في الإقليم الوطني ويشرف على كيان أو عدة كيانات أخرى، يعد وينشر سنويا الكشوف المالية المدمجة للمجموع المكون لكل هذه الكيانات.

المادة 32 : علاوة على الأحكام المنصوص عليها في مواد الفصول السابقة، يهدف دمج الحسابات إلى عرض الوضعية المالية ونتيجة مجموعة الكيانات على أنها كيان وحيد.

المادة 33 : يكون إعداد ونشر الكشوف المدمجة على عاتق الأجهزة الاجتماعية للكيان المهيمن للمجموع المدمج، والذي يدعى الكيان المدمج.

المادة 34 : تعد الكيانات الموجودة على الإقليم الوطني والتي تشكل مجموعة اقتصادية خاضعة لنفس سلطة القرار الموجودة داخل الإقليم الوطني أو خارجه، دون أن توجد بينها روابط قانونية مهيمنة، وتنشر حسابات تدعى حسابات مركبة كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد.

المادة 35 : يخضع إعداد الحسابات المركبة ونشرها إلى القواعد المنصوص عليها في مجال الحسابات المدمجة، مع مراعاة الأحكام الناتجة عن خصوصية الحسابات المركبة المتعلقة بغياب روابط المساهمة في رأس المال.

المادة 36 : تحدد شروط وكيفيات وطرق وإجراءات إعداد ونشر الحسابات المدمجة والحسابات المركبة عن طريق التنظيم.

الفصل السادس

تغيير التقديرات والطرق المحاسبية

المادة 37 : يمكن أن يلجأ الكيان إلى تغيير التقديرات المحاسبية أو الطرق المحاسبية إذا كان الغرض منها تحسين نوعية الكشوف المالية.

المادة 38 : يرتكز تغيير التقديرات المحاسبية على تغيير الظروف التي تم على أساسها التقدير، أو على أحسن تجربة، أو على معلومات جديدة، والتي تسمح بتقديم معلومة موثوقة أكثر والحصول عليها.

المادة 39 : تغيير الطرق المحاسبية يخص تغير المبادئ والأسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات الخاصة التي يطبقها الكيان بهدف إعداد وعرض الكشوف المالية.

لا يتم أي تغيير في الطرق المحاسبية إلا إذا فرض في إطار تنظيم جديد أو إذا كان يسمح بتحسين عرض الكشوف المالية للكيان المعني.

المادة 40 : تحدد كيفيات أخذ تغير التقدير والطرق المحاسبية، بعين الاعتبار ضمن الكشوف المالية، عن طريق التنظيم.

الفصل السابع

أحكام ختامية

المادة 41 : يدخل النظام المحاسبي المالي المحدد بموجب هذا القانون حيز التنفيذ ابتداء من أول يناير سنة 2009.

المادة 42 : تلغى ابتداء من تاريخ دخول هذا القانون حيز التنفيذ كل الأحكام المخالفة، لاسيما الأمر رقم 75–35 المؤرخ في 17 ربيع الثاني عام 1395 الموافق 29 أبريل سنة 1975 والمتضمن المخطط الوطني للمحاسبة.

المادة 43 : ينشر هذا القانون في الجريدة الرّسميّة للجمهوريّة الجزائريّة الدّيمقراطيّة الشّعبيّة.

حرّر بالجزائر في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007.

عبد العزيز بوتفليقة

مراسيم تنظيميّة

مرسوم رئاسيّ رقم 07 – 359 مؤرّخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007، يتضمّن تحويل اعتماد إلى ميزانية تسيير رئاسة الجمهورية.

إنّ رئيس الجمهوريّة،

– بناء على تقرير وزير المالية،

– وبناء على الدّستور، لا سيّما المادّتان 77 – 6 و125 (الفقرة الأولى) منه،

– وبمقتضى القانون رقم 84 – 17 المؤرّخ في 8 شوّال عام 1404 الموافق 7 يوليو سنة 1984 والمتعلق بقوانين المالية، المعدّل والمتمّم ،

– وبمقتضى الأمر رقم 07 – 03 المؤرخ في 9 رجب عام 1428 الموافق 24 يوليو سنة 2007 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2007،

– وبمقتضى المرسوم الرئاسي المؤرخ في 21 رجب عام 1428 الموافق 5 غشت سنة 2007 والمتضمن توزيع الاعتمادات المخصصة لميزانية التكاليف المشتركة من ميزانية التسيير بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2007،

– وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 07 – 234 المؤرخ في 21 رجب عام 1428 الموافق 5 غشت سنة 2007 والمتضمن توزيع الاعتمادات المخصصة لرئاسة الجمهورية من ميزانية التسيير بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2007،

يرسم ما يأتي :

المادّة الأولى : يلغى من ميزانية سنة 2007 اعتماد قدره أربعمائة وسبعة وخمسون مليونا وثمانمائة ألف دينار (457.800.000 دج) مقيّد في ميزانية التكاليف المشتركة وفي الباب رقم 37–91 "نفقات محتملة – احتياطي مجمع".

المادّة 2 : يخصص لميزانية سنة 2007 اعتماد قدره أربعمائة وسبعة وخمسون مليونا وثمانمائة ألف دينار (457.800.000 دج) يقيّد في ميزانية تسيير رئاسة الجمهورية وفي الأبواب المبينة في الجدول الملحق بأصل هذا المرسوم.

المادّة 3 : ينشر هذا المرسوم في الجريدة الرّسميّة للجمهوريّة الجزائريّة الدّيمقراطيّة الشّعبيّة.

حرّر بالجزائر في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007.

عبد العزيز بوتفليقة

مرسوم رئاسيّ رقم 07 – 360 مؤرّخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007، يتضمّن تحويل اعتماد إلى ميزانية تسيير مصالح رئيس الحكومة.

إنّ رئيس الجمهوريّة،

– بناء على تقرير وزير المالية،

– وبناء على الدّستور، لا سيّما المادّتان 77 – 6 و125 (الفقرة الأولى) منه،

– وبمقتضى القانون رقم 84 – 17 المؤرّخ في 8 شوّال عام 1404 الموافق 7 يوليو سنة 1984 والمتعلق بقوانين المالية، المعدّل والمتمّم ،

– وبمقتضى القانون رقم 06 – 24 المؤرخ في 6 ذي الحجة عام 1427 الموافق 26 ديسمبر سنة 2006 والمتضمن قانون المالية لسنة 2007،

– وبمقتضى الأمر رقم 07 – 03 المؤرخ في 9 رجب عام 1428 الموافق 24 يوليو سنة 2007 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2007،

– وبمقتضى المرسوم الرئاسي المؤرخ في 21 رجب عام 1428 الموافق 5 غشت سنة 2007 والمتضمن توزيع الاعتمادات المخصصة لميزانية التكاليف المشتركة من ميزانية التسيير بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2007،

– وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 07 – 26 المؤرخ في 11 محرم عام 1428 الموافق 30 يناير سنة 2007 والمتضمن توزيع الاعتمادات المخصصة لرئيس الحكومة من ميزانية التسيير بموجب قانون المالية لسنة 2007،

يرسم ما يأتي :

المادّة الأولى : يلغى من ميزانية سنة 2007 اعتماد قدره مائتا مليون دينار (200.000.000 دج) مقيّد في ميزانية التكاليف المشتركة وفي الباب رقم 37–91 "نفقات محتملة – احتياطي مجمع".

المادّة 2 : يخصص لميزانية سنة 2007 اعتماد قدره مائتا مليون دينار (200.000.000 دج) يقيّد في ميزانية تسيير مصالح رئيس الحكومة وفي الباب رقم 42–03 "مشاركة الجزائر في المعرض العالمي لسراقوس 2008".

المادّة 3 : ينشر هذا المرسوم في الجريدة الرّسميّة للجمهوريّة الجزائريّة الدّيمقراطيّة الشّعبيّة.

حرّر بالجزائر في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007.

عبد العزيز بوتفليقة

مرسوم رئاسيّ رقم 07 – 361 مؤرّخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007، يتضمّن تحويل اعتماد إلى ميزانية تسيير وزارة العدل.

إنّ رئيس الجمهوريّة،

– بناء على تقرير وزير المالية،

– وبناء على الدّستور، لا سيّما المادّتان 77– 6 و125 (الفقرة الأولى) منه،

– وبمقتضى القانون رقم 84 – 17 المؤرّخ في 8 شوّال عام 1404 الموافق 7 يوليو سنة 1984 والمتعلق بقوانين المالية، المعدّل والمتمّم ،

– وبمقتضى القانون رقم 06 – 24 المؤرخ في 6 ذي الحجة عام 1427 الموافق 26 ديسمبر سنة 2006 والمتضمن قانون المالية لسنة 2007،

– وبمقتضى الأمر رقم 07 – 03 المؤرخ في 9 رجب عام 1428 الموافق 24 يوليو سنة 2007 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2007،

– وبمقتضى المرسوم الرئاسي المؤرخ في 21 رجب عام 1428 الموافق 5 غشت سنة 2007 والمتضمن توزيع الاعتمادات المخصصة لميزانية التكاليف المشتركة من ميزانية التسيير بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2007،

– وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 07 – 28 المؤرخ في 11 محرم عام 1428 الموافق 30 يناير سنة 2007 والمتضمن توزيع الاعتمادات المخصصة لوزير العدل، حافظ الأختام من ميزانية التسيير بموجب قانون المالية لسنة 2007،

يرسم ما يأتي :

المادّة الأولى : يلغى من ميزانية سنة 2007 اعتماد قدره أربعمائة وواحد وثمانون مليون دينار (481.000.000 دج) مقيّد في ميزانية التكاليف المشتركة وفي الباب رقم 37–91 "نفقات محتملة – احتياطي مجمع".

المادّة 2 : يخصص لميزانية سنة 2007 اعتماد قدره أربعمائة وواحد وثمانون مليون دينار (481.000.000 دج) يقيّد في ميزانية تسيير وزارة العدل وفي الأبواب المبينة في الجدول الملحق بهذا المرسوم.

المادّة 3 : يكلف وزير المالية ووزير العدل، حافظ الأختام، كل فيما يخصه، بتنفيذ هذا المرسوم الذي ينشر في الجريدة الرّسميّة للجمهوريّة الجزائريّة الدّيمقراطيّة الشّعبيّة .

حرّر بالجزائر في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007.

عبد العزيز بوتفليقة

الجدول الملحق

رقم الأبواب	العناوين	الاعتمادات المخصصة (دج)
	وزارة العدل	
	الفرع الأول **مديرية الإدارة العامة**	
	الفرع الجزئي الأول **المصالح المركزية**	
	العنوان الثالث **وسائل المصالح**	
	القسم الرابع **الأدوات وتسيير المصالح**	
90 - 34	الإدارة المركزية – حظيرة السيارات.....	6. 000.000
	مجموع القسم الرابع	6. 000.000
	مجموع العنوان الثالث	6. 000.000
	مجموع الفرع الجزئي الأول	6. 000.000
	الفرع الجزئي الثاني **المصالح القضائية**	
	العنوان الثالث **وسائل المصالح**	
	القسم الرابع **الأدوات وتسيير المصالح**	
14 - 34	المصالح القضائية – التكاليف الملحقة.....	120. 000.000
80 - 34	المصالح القضائية – حظيرة السيارات.....	18. 200.000
	مجموع القسم الرابع	138. 200.000
	القسم الخامس **أشغال الصيانة**	
11 - 35	المصالح القضائية – صيانة المباني	33. 000.000
	مجموع القسم الخامس	33. 000.000

الجدول الملحق (تابع)

رقم الأبواب	العناوين	الاعتمادات المخصصة (دج)
	القسم السابع	
	النفقات المختلفة	
37 - 11	المصالح القضائية – نفقات القضاء الجنائي.....	25. 400.000
	مجموع القسم السابع	25. 400.000
	مجموع العنوان الثالث	196. 600.000
	مجموع الفرع الجزئي الثاني	196. 600.000
	مجموع الفرع الأول	202. 600.000
	الفرع الثاني	
	المديرية العامة لإدارة السجون وإعادة الإدماج	
	الفرع الجزئي الثاني	
	مؤسسات السجون	
	العنوان الثالث	
	وسائل المصالح	
	القسم الرابع	
	الأدوات وتسيير المصالح	
34 - 34	مؤسسات السجون – التكاليف الملحقة.....	65. 400.000
34 - 36	مؤسسات السجون – التغذية.....	213. 000.000
	مجموع القسم الرابع	278. 400.000
	مجموع العنوان الثالث	278. 400.000
	مجموع الفرع الجزئي الثاني	278. 400.000
	مجموع الفرع الثاني	278. 400.000
	مجموع الاعتمادات المخصصة	**481. 000.000**

مرسوم رئاسيّ رقم 07 – 362 مؤرّخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007، يتضمّن إحداث باب وتحويل اعتماد إلى ميزانية تسيير وزارة التهيئة العمرانية والبيئة والسياحة.

إنّ رئيس الجمهوريّة،

– بناء على تقرير وزير المالية،

– وبناء على الدّستور، لا سيّما المادّتان 77– 6 و125 (الفقرة الأولى) منه،

– وبمقتضى القانون رقم 84 – 17 المؤرّخ في 8 شوّال عام 1404 الموافق 7 يوليو سنة 1984 والمتعلق بقوانين المالية، المعدّل والمتمّم،

– وبمقتضى الأمر رقم 07 – 03 المؤرخ في 9 رجب عام 1428 الموافق 24 يوليو سنة 2007 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2007،

– وبمقتضى المرسوم الرئاسي المؤرخ في 21 رجب عام 1428 الموافق 5 غشت سنة 2007 والمتضمن توزيع

الاعتمادات المخصصة لميزانية التكاليف المشتركة من ميزانية التسيير بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2007،

– وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 07 – 240 المؤرخ في 21 رجب عام 1428 الموافق 5 غشت سنة 2007 والمتضمن توزيع الاعتمادات المخصصة لوزير التهيئة العمرانية والبيئة والسياحة من ميزانية التسيير بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2007،

يرسم ما يأتي :

المادّة الأولى : يحدث في جدول ميزانية تسيير وزارة التهيئة العمرانية والبيئة والسياحة، الفرع الأول – التهيئة العمرانية والبيئة، باب رقمه 37–07 وعنوانه "الإدارة المركزية – نفقات تسيير السلطة الوطنية المعينة".

المادّة 2 : يلغى من ميزانية سنة 2007 اعتماد قدره مائة وثمانية وعشرون مليونا وستمائة وأربعة وستون ألف دينار (128.664.000 دج) مقيّد في ميزانية التكاليف المشتركة وفي الباب رقم 37–91 "نفقات محتملة – احتياطي مجمع".

المادّة 3 : يخصص لميزانية سنة 2007 اعتماد قدره مائة وثمانية وعشرون مليونا وستمائة وأربعة وستون ألف دينار (128.664.000 دج) يقيّد في ميزانية تسيير وزارة التهيئة العمرانية والبيئة والسياحة وفي الأبواب المبينة في الجدول الملحق بهذا المرسوم.

المادّة 4 : يكلف وزير المالية ووزير التهيئة العمرانية والبيئة والسياحة، كل فيما يخصّه، بتنفيذ هذا المرسوم الذي ينشر في الجريدة الرّسميّة للجمهوريّة الجزائريّة الدّيمقراطيّة الشّعبيّة.

حرّر بالجزائر في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007.

عبد العزيز بوتفليقة

الجدول الملحق

رقم الأبواب	العناوين	الاعتمادات المخصصة (دج)
	وزارة التهيئة العمرانية والبيئة والسياحة	
	الفرع الأول	
	التهيئة العمرانية والبيئة	
	الفرع الجزئي الأول	
	المصالح المركزية	
	العنوان الثالث	
	وسائل المصالح	
	القسم الرابع	
	الأدوات وتسيير المصالح	
34 - 01	الإدارة المركزية – تسديد النفقات	26.759.000
34 - 02	الإدارة المركزية – الأدوات والأثاث	1.500.000
34 - 03	الإدارة المركزية – اللوازم	2.281.000
34 - 04	الإدارة المركزية – التكاليف الملحقة	91.995.000
	مجموع القسم الرابع	122.535.000
	القسم السابع	
	النفقات المختلفة	
37 - 04	الإدارة المركزية – عمل التوعية.....	3.129.000
37 - 07	الإدارة المركزية – مصاريف تسيير السلطة الوطنية المعينة.....	3.000.000
	مجموع القسم السابع	6.129.000
	مجموع العنوان الثالث	128.664.000
	مجموع الفرع الجزئي الأول	128.664.000
	مجموع الفرع الأول	128.664.000
	مجموع الاعتمادات المخصصة	**128.664.000**

مرسوم تنفيذيّ رقم 07 – 354 مؤرّخ في 11 ذي القعدة عام 1428 الموافق 21 نوفمبر سنة 2007، يعدّل توزيع نفقات ميزانية الدولة للتجهيز لسنة 2007، حسب كل قطاع.

إنّ رئيس الحكومة،

– بناء على تقرير وزير المالية،

– وبناء على الدّستور، لاسيّما المادّتان 85 – 4 و125 (الفقرة 2) منه،

– وبمقتضى القانون رقم 84 – 17 المؤرّخ في 8 شوّال عام 1404 الموافق 7 يوليو سنة 1984 والمتعلّق بقوانين المالية، المعدّل والمتمّم،

– وبمقتضى الأمر رقم 07 – 03 المؤرخ في 9 رجب عام 1428 الموافق 24 يوليو سنة 2007 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2007،

– وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 98 – 227 المؤرّخ في 19 ربيع الأوّل عام 1419 الموافق 13 يوليو سنة 1998 والمتعلّق بنفقات الدولة للتجهيز، المعدّل والمتمم،

يرسم ما يأتي :

المادّة الأولى : يلغى من ميزانية سنة 2007 اعتماد دفع قدره واحد وثلاثون مليارا وسبعمائة وخمسة وسبعون مليونا وستمائة واثنان وتسعون ألف دينار (31.775.692.000 دج) ورخصة برنامج قدرها أربعة عشر مليارا واثنان وثمانون مليونا وستمائة واثنان وتسعون ألف دينار (14.082.692.000 دج) مقيدان في النفقات ذات الطابع النهائي (المنصوص عليها في الأمر رقم 07–03 المؤرخ في 9 رجب عام 1428 الموافق 24 يوليو سنة 2007 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2007)، طبقا للجدول "أ" الملحق بهذا المرسوم.

المادّة 2 : يخصص لميزانية سنة 2007 اعتماد دفع قدره واحد وثلاثون مليارا وسبعمائة وخمسة وسبعون مليونا وستمائة واثنان وتسعون ألف دينار (31.775.692.000 دج) ورخصة برنامج قدرها أربعة عشر مليارا واثنان وثمانون مليونا وستمائة واثنان وتسعون ألف دينار (14.082.692.000 دج) يقيدان في النفقات ذات الطابع النهائي (المنصوص عليها في الأمر رقم 07–03 المؤرخ في 9 رجب عام 1428 الموافق 24 يوليو سنة 2007 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2007)، طبقا للجدول "ب" الملحق بهذا المرسوم.

المادّة 3 : ينشر هذا المرسوم في الجريدة الرّسميّة للجمهوريّة الجزائريّة الدّيمقراطيّة الشّعبيّة.

حرّر بالجزائر في 11 ذي القعدة عام 1428 الموافق 21 نوفمبر سنة 2007.

عبد العزيز بلخادم

الملحق

الجدول "أ" مساهمات نهائية

(بآلاف الدنانير)

القطاعات	المبالغ الملغاة	
	اعتماد الدفع	رخصة البرنامج
– الفلاحة والري.....	17.000.000	--
– البرنامج التكميلي لفائدة الولايات.....	9.569.692	2.376.692
– احتياطي لنفقات غير متوقعة.....	5.206.000	11.706.000
المجموع	**31.775.692**	**14.082.692**

الجدول "ب" مساهمات نهائية

(بآلاف الدنانير)

القطاعات	المبالغ المخصصة	
	اعتماد الدفع	رخصة البرنامج
الصناعة.....	4.000	4.000
الفلاحة والري.....	3.650.000	3.650.000
المنشآت القاعدية الاقتصادية والإدارية	2.877.000	9.377.000
التربية والتكوين....	540.492	540.492
المنشآت القاعدية الاجتماعية والثقافية	511.200	511.200
دعم النشاط الاقتصادي.....	24.193.000	–
المجموع	**31.775.692**	**14.082.692**

مرسوم تنفيذيّ رقم 07 – 355 مؤرّخ في 11 ذي القعدة عام 1428 الموافق 21 نوفمبر سنة 2007، يتضمّن إحداث باب ونقل اعتماد في ميزانية تسيير مصالح رئيس الحكومة.

إنّ رئيس الحكومة،

– بناء على تقرير وزير المالية،

– وبناء على الدّستور، لا سيّما المادّتان 85 – 4 و125 (الفقرة 2) منه،

– وبمقتضى القانون رقم 84 – 17 المؤرّخ في 8 شوّال عام 1404 الموافق 7 يوليو سنة 1984 والمتعلق بقوانين المالية، المعدّل والمتمّم،

– وبمقتضى القانون رقم 06 – 24 المؤرخ في 6 ذي الحجة عام 1427 الموافق 26 ديسمبر سنة 2006 والمتضمن قانون المالية لسنة 2007،

– وبمقتضى الأمر رقم 07 – 03 المؤرخ في 9 رجب عام 1428 الموافق 24 يوليو سنة 2007 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2007،

– وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 07 – 26 المؤرخ في 11 محرم عام 1428 الموافق 30 يناير سنة 2007 والمتضمن توزيع الاعتمادات المخصصة لرئيس الحكومة من ميزانية التسيير بموجب قانون المالية لسنة 2007،

يرسم ما يأتي :

المادّة الأولى : يحدث في جدول ميزانية تسيير مصالح رئيس الحكومة، الفرع الأول – رئيس الحكومة، باب رقمه 37–13 وعنوانه "النفقات المتعلقة بتحضير وتنظيم الانتخابات المحلية لـ 29 نوفمبر سنة 2007".

المادّة 2 : يلغى من ميزانية سنة 2007 اعتماد قدره سبعة عشر مليونا وخمسة وعشرون ألف دينار (17.025.000 دج) مقيّد في ميزانية تسيير مصالح رئيس الحكومة وفي الباب رقم 37–12 "النفقات المتعلقة بتحضير وتنظيم الانتخابات التشريعية لـ 17 مايو سنة 2007 ".

المادّة 3 : يخصص لميزانية سنة 2007 اعتماد قدره سبعة عشر مليونا وخمسة وعشرون ألف دينار (17.025.000 دج) يقيّد في ميزانية تسيير مصالح رئيس الحكومة وفي الباب رقم 37–13 "النفقات المتعلقة بتحضير وتنظيم الانتخابات المحلية لـ 29 نوفمبر سنة 2007".

المادّة 4 : ينشر هذا المرسوم في الجريدة الرّسمية للجمهورية الجزائريّة الدّيمقراطيّة الشّعبية.

حرّر بالجزائر في 11 ذي القعدة عام 1428 الموافق 21 نوفمبر سنة 2007.

عبد العزيز بلخادم

★

مرسوم تنفيذيّ رقم 07 – 356 مؤرّخ في 11 ذي القعدة عام 1428 الموافق 21 نوفمبر سنة 2007، يتضمّن نقل اعتماد في ميزانية تسيير وزارة المجاهدين.

إنّ رئيس الحكومة،

– بناء على تقرير وزير المالية،

– وبناء على الدّستور، لا سيّما المادّتان 85 – 4 و125 (الفقرة 2) منه،

– وبمقتضى القانون رقم 84 –17 المؤرّخ في 8 شوال عام 1404 الموافق 7 يوليو سنة 1984 والمتعلّق بقوانين المالية، المعدّل والمتمّم ،

– وبمقتضى القانون رقم 06 – 24 المؤرخ في 6 ذي الحجة عام 1427 الموافق 26 ديسمبر سنة 2006 والمتضمن قانون المالية لسنة 2007،

– وبمقتضى الأمر رقم 07 – 03 المؤرخ في 9 رجب عام 1428 الموافق 24 يوليو سنة 2007 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2007،

– وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 07 – 35 المؤرخ في 11 محرم عام 1428 الموافق 30 يناير سنة 2007 والمتضمن توزيع الاعتمادات المخصصة لوزير المجاهدين من ميزانية التسيير بموجب قانون المالية لسنة 2007،

يرسم ما يأتي :

المادّة الأولى : يلغى من ميزانية سنة 2007 اعتماد قدره ستة عشر مليون دينار (16.000.000 دج) مقيّد في ميزانية تسيير وزارة المجاهدين وفي الباب رقم 37–09 "النفقات المتعلقة بتحضير وتنظيم الذكرى 45 لعيد الاستقلال".

المادّة 2 : يخصص لميزانية سنة 2007 اعتماد قدره ستة عشر مليون دينار (16.000.000 دج) يقيّد في ميزانية تسيير وزارة المجاهدين وفي الباب رقم 34 – 90 "الإدارة المركزية – حظيرة السيارات".

المادّة 3 : يكلف وزير المالية ووزير المجاهدين، كلّ فيما يخصّه، بتنفيذ هذا المرسوم الذي ينشر في الجريدة الرّسميّة للجمهوريّة الجزائريّة الدّيمقراطيّة الشّعبيّة.

حرّر بالجزائر في 11 ذي القعدة عام 1428 الموافق 21 نوفمبر سنة 2007.

عبد العزيز بلخادم

مرسوم تنفيذيّ رقم 07 – 357 مؤرّخ في 11 ذي القعدة عام 1428 الموافق 21 نوفمبر سنة 2007، يتضمّن نقل اعتماد في ميزانية تسيير وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية.

إنّ رئيس الحكومة،

– بناء على تقرير وزير المالية،

– وبناء على الدّستور، لا سيّما المادّتان 85 – 4 و125 (الفقرة 2) منه،

– وبمقتضى القانون رقم 84 – 17 المؤرّخ في 8 شوال عام 1404 الموافق 7 يوليو سنة 1984 والمتعلّق بقوانين المالية، المعدّل والمتمّم ،

– وبمقتضى القانون رقم 06 – 24 المؤرخ في 6 ذي الحجة عام 1427 الموافق 26 ديسمبر سنة 2006 والمتضمن قانون المالية لسنة 2007،

– وبمقتضى الأمر رقم 07 – 03 المؤرخ في 9 رجب عام 1428 الموافق 24 يوليو سنة 2007 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2007،

– وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 07 – 44 المؤرخ في 11 محرم عام 1428 الموافق 30 يناير سنة 2007 والمتضمن توزيع الاعتمادات المخصصة لوزير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية من ميزانية التسيير بموجب قانون المالية لسنة 2007،

يرسم ما يأتي :

المادّة الأولى : يلغى من ميزانية سنة 2007 اعتماد قدره خمسة عشر مليون دينار (15.000.000 دج) مقيّد في ميزانية تسيير وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية وفي الباب رقم 31–11 "المصالح اللامركزية التابعة للدولة – الأجور الرئيسية".

المادّة 2 : يخصص لميزانية سنة 2007 اعتماد قدره خمسة عشر مليون دينار (15.000.000 دج) يقيّد في ميزانية تسيير وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية وفي الباب رقم 31–13 "المصالح اللامركزية التابعة للدولة – الموظفون المناوبون والمياومون – الأجور ولواحقها".

المادّة 3 : يكلف وزير المالية ووزير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، كلّ فيما يخصّه، بتنفيذ هذا المرسوم الذي ينشر في الجريدة الرّسمية للجمهوريّة الجزائرية الدّيمقراطيّة الشّعبيّة.

حرّر بالجزائر في 11 ذي القعدة عام 1428 الموافق 21 نوفمبر سنة 2007.

عبد العزيز بلخادم

مرسوم تنفيذيّ رقم 07 – 358 مؤرّخ في 11 ذي القعدة عام 1428 الموافق 21 نوفمبر سنة 2007، يتضمّن نقل اعتماد في ميزانية تسيير وزارة التكوين والتعليم المهنيين.

إنّ رئيس الحكومة،

– بناء على تقرير وزير المالية،

– وبناء على الدّستور، لا سيّما المادّتان 85 – 4 و125 (الفقرة 2) منه،

– وبمقتضى القانون رقم 84 – 17 المؤرّخ في 8 شوال عام 1404 الموافق 7 يوليو سنة 1984 والمتعلّق بقوانين المالية، المعدّل والمتمّم ،

– وبمقتضى القانون رقم 06 – 24 المؤرخ في 6 ذي الحجة عام 1427 الموافق 26 ديسمبر سنة 2006 والمتضمن قانون المالية لسنة 2007،

– وبمقتضى الأمر رقم 07 – 03 المؤرخ في 9 رجب عام 1428 الموافق 24 يوليو سنة 2007 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2007،

– وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 07 – 48 المؤرخ في 11 محرم عام 1428 الموافق 30 يناير سنة 2007 والمتضمن توزيع الاعتمادات المخصصة لوزير التكوين والتعليم المهنيين من ميزانية التسيير بموجب قانون المالية لسنة 2007،

يرسم ما يأتي :

المادّة الأولى : يلغى من ميزانية سنة 2007 اعتماد قدره خمسة وأربعون مليونا وسبعمائة ألف دينار (45.700.000 دج) مقيّد في ميزانية تسيير وزارة التكوين والتعليم المهنيين وفي الأبواب المبينة في الجدول "أ" الملحق بهذا المرسوم.

المادّة 2 : يخصص لميزانية سنة 2007 اعتماد قدره خمسة وأربعون مليونا وسبعمائة ألف دينار (45.700.000 دج) يقيّد في ميزانية تسيير وزارة التكوين والتعليم المهنيين وفي البابين المبينين في الجدول "ب" الملحق بهذا المرسوم.

المادّة 3 : يكلف وزير المالية ووزير التكوين والتعليم المهنيين، كلّ فيما يخصّه، بتنفيذ هذا المرسوم الذي ينشر في الجريدة الرّسميّة للجمهوريّة الجزائريّة الدّيمقراطيّة الشّعبيّة.

حرّر بالجزائر في 11 ذي القعدة عام 1428 الموافق 21 نوفمبر سنة 2007.

عبد العزيز بلخادم

الجدول "أ"

رقم الأبواب	العناوين	الاعتمادات الملغاة (دج)
	وزارة التكوين والتعليم المهنيين	
	الفرع الأول	
	فرع وحيد	
	الفرع الجزئي الأول	
	المصالح المركزية	
	العنوان الثالث	
	وسائل المصالح	
	القسم السادس	
	إعانات التسيير	
36 - 01	إعانة للمعهد الوطني للتكوين المهني.....	2.704.000
36 - 05	إعانات للمعاهد الوطنية المتخصصة في التكوين المهني.....	32.996.000
36 - 06	إعانة للمؤسسة الوطنية للتجهيزات التقنية والتربوية للتكوين المهني.....	10.000.000
	مجموع القسم السادس	45.700.000
	مجموع العنوان الثالث	45.700.000
	مجموع الفرع الجزئي الأول	45.700.000
	مجموع الفرع الأول	45.700.000
	مجموع الاعتمادات الملغاة	**45.700.000**

الجدول "ب"

رقم الأبواب	العناوين	الاعتمادات المخصصة (دج)
	وزارة التكوين والتعليم المهنيين	
	الفرع الأول	
	فرع وحيد	
	الفرع الجزئي الثاني	
	المصالح اللامركزية التابعة للدولة	
	العنوان الثالث	
	وسائل المصالح	
	القسم الرابع	
	الأدوات وتسيير المصالح	
34 - 14	المصالح اللامركزية التابعة للدولة – التكاليف الملحقة.....	42.300.000
34 - 91	المصالح اللامركزية التابعة للدولة – حظيرة السيارات.....	3.400.000
	مجموع القسم الرابع	45.700.000
	مجموع العنوان الثالث	45.700.000
	مجموع الفرع الجزئي الثاني	45.700.000
	مجموع الفرع الأول	45.700.000
	مجموع الاعتمادات المخصصة	**45.700.000**

مراسيم فرديّة

مرسوم رئاسي مؤرخ في 10 ذي القعدة عام 1428 الموافق 20 نوفمبر سنة 2007، يتضمن إنهاء مهام الأمين التنفيذي للجنة الوزارية المشتركة لمتابعة تنفيذ اتفاقية حظر استعمال وتخزين وإنتاج ونقل الألغام المضادة للأفراد وتدميرها.

بموجب مرسوم رئاسي مؤرخ في 10 ذي القعدة عام 1428 الموافق 20 نوفمبر سنة 2007 تنهى، ابتداء من 30 نوفمبر سنة 2006، مهام السيّد محمد مسعود عظيمي، بصفته أمينا تنفيذيا للجنة الوزارية المشتركة لمتابعة تنفيذ اتفاقية حظر استعمال وتخزين وإنتاج ونقل الألغام المضادة للأفراد وتدميرها، بناء على طلبه.

مرسوم رئاسي مؤرخ في 10 ذي القعدة عام 1428 الموافق 20 نوفمبر سنة 2007، يتضمن تعيين مكلفة بالدراسات والتلخيص برئاسة الجمهورية.

بموجب مرسوم رئاسي مؤرخ في 10 ذي القعدة عام 1428 الموافق 20 نوفمبر سنة 2007 تعين الآنسة أسية تميمي، مكلفة بالدراسات والتلخيص برئاسة الجمهورية.

مرسوم رئاسي مؤرخ في 10 ذي القعدة عام 1428 الموافق 20 نوفمبر سنة 2007، يتضمن تعيين الأمين التنفيذي للجنة الوزارية المشتركة لمتابعة تنفيذ اتفاقية حظر استعمال وتخزين وإنتاج ونقل الألغام المضادة للأفراد وتدميرها.

بموجب مرسوم رئاسي مؤرخ في 10 ذي القعدة عام 1428 الموافق 20 نوفمبر سنة 2007 يعين العقيد أحسن غرابي، أمينا تنفيذيا للجنة الوزارية المشتركة لمتابعة تنفيذ اتفاقية حظر استعمال وتخزين وإنتاج ونقل الألغام المضادة للأفراد وتدميرها، ابتداء من أول ديسمبر سنة 2006.

قرارات، مقرّرات، آراء

وزارة الدفاع الوطني

قرار وزاري مشترك مؤرّخ في 9 شوال عام 1428 الموافق 21 أكتوبر سنة 2007، يتضمن تعيين قضاة مساعدين لدى المحاكم العسكرية.

بموجب قرار وزاري مشترك مؤرّخ في 9 شوال عام 1428 الموافق 21 أكتوبر سنة 2007، يعيّن العسكريون العاملون في الجيش الوطني الشعبي، الآتية أسماؤهم، قضاة مساعدين لدى المحاكم العسكرية خلال السنة القضائية 2007 – 2008.

1. قلمامي محمد
2. سليج عمار
3. ربيح صغير
4. نحال العيد
5. مصباحي الهادي
6. جلطي عبد الكريم
7. موالي سليمان
8. حلاب أحمد مصطفى
9. مهداوي عبد القادر
10. صاري صالح
11. بن زروال الطاهر
12. عمور علي
13. بوزحزح مزهود
14. قويدرات عبد الرحمان
15. دعبوز عبد الكريم
16. قداش اليمين
17. الباهي سعد الدين
18. بودشيش محمد
19. بن عمارة أحمد
20. غوبالي الطاهر
21. جيلالي ريح
22. حاج صادوق عبد اللّه
23. جعود محمد
24. حمومي محمد
25. غجاني محمد رضا
26. عثماني عبد المجيد
27. حمداني محمد
28. كيبو ملياني
29. صوادقية أحسن
30. طويل جمال
31. سلاطنية لعياش
32. العشبي رمضان
33. بن موسى قادة
34. ليتيم عابد
35. عيدود ياسين
36. مخدول حاج بغداد
37. بوقستور الهادي
38. عبدو عبد العزيز
39. عليم علي
40. بلعياضي مسعود
41. بن خذير صالح
42. طاطار لخضر
43. حسان خوجة حمود رضا
44. إجنادن عمار
45. بن حداد بوحنيفية
46. عدنان شريف
47. رحمان حزروشي
48. بن منصور نور الدين
49. مزياني التيجاني
50. بوثلجة عزيز
51. بلقاسمي عز الدين
52. فرواني بومدين
53. عمر محمد
54. مزهودي حامة صالح
55. بن يوب السعيد
56. بوجلاب أحمد خير الدين
57. بوشوشة العربي
58. بلونيس فرحات
59. حشماوي صادق
60. شلابي أحمد
61. لزعر سعيد
62. هاني مسعود
63. بوغازي عبد العزيز
64. الحاج صادوق مداني
65. جربوعة زايدي
66. بن صالح العربي
67. مسان الصادق
68. سعايدية عبد العزيز
69. فورة علي
70. زيوي محمد
71. بالي عبد الوهاب
72. رموش عبد السلام
73. منصوري عبد المالك
74. بن هدنة نصر الدين
75. بن فاضل حسين
76. بوطرح عبد اللّه
77. عماري عبد الرحيم
78. بوالتوت رابح
79. سلاطنية عبد اللّه
80. بن حبيليس شكر العابدين
81. سلامة عبد القادر
82. بلغياط محمد
83. فرطاسي أحمد
84. بن عمار راشد
85. جبايرية منور
86. ملهاق الوناس
87. مراكشي محمد
88. بن صناج حسين
89. سردو إبراهيم
90. خنفري عبد الباقي
91. عكرمي قدور
92. بقرية صالح
93. إسماعيل كمال الدين

94. بلول بوطرفاية
95. بريشني نور الدين
96. غالي بن عبد الله
97. بخوش عبد الحفيظ
98. سي حاج محند علي
99. موساوي رشيد
100. قليل أحمد
101. قميدي محمد
102. بلغالي عبد القادر
103. عيشوني محمد
104. بوحجار محمد
105. بلطراش بن عطية
106. برحال هواري
107. بن حدو عبد القادر
108. بن دلة نور الدين
109. بلقاسم محمد
110. بوزواني كمال
111. باج نذير
112. دحماني قويدر
113. برحمة الحاج
114. بن شيخ عمار
115. عبولة عبد الوهاب
116. بن شعبان السبتي
117. مكاوي أحمد
118. ورغي مسعود
119. بونقطة سليمان
120. منيجل رابح
121. بن عبد الله محمد
122. بنو جعفر سليمان
123. دبقة محمد
124. بوضياف عبد السلام
125. يسعد حسين
126. جوادي علي
127. بطايمي عبد الحكيم
128. بوعيس الصغير
129. مفتاح أحمد
130. العجمي سعيد
131. مبخوتي عبد الله
132. شيبان السعيد
133. بوراس توفيق
134. شلاغمية نور الدين
135. تيزي عبد القادر
136. طالبي عبد الحليم
137. الدوح علي
138. حمشاوي بوعلام
139. برحال حسان
140. فليسي عبد القادر
141. بن صابر جمال
142. لعرابة عبد الحميد
143. بلغيت محمد الربعي
144. عوادي بدر الدين
145. بن دريهم لزهر
146. قرني سليم
147. بلونيس مصطفى
148. بوديار جمال
149. ترعة إبراهيم
150. عيساني عيسى
151. زروالي بوعزيز
152. بطاطش رضا
153. صابري عبد العالي
154. عمارة بلقاسم
155. تواتي صلاح الدين
156. علاوي مبروك
157. حاجي كمال
158. عسال محمد
159. قد العود الزين
160. بلقاضي معمر
161. زهاري بوجمعة
162. حفيان عبد الوهاب
163. الطاهر عبد القادر
164. رحاب بشير
165. بن قانة محمد سعيد
166. قميدي حسان
167. ميلس محمد
168. بوز عرورة رابح
169. بن مارس مسعود
170. بن خليل اسماعيل
171. شويني حميد
172. بن سبتي نور الدين
173. بركاني الشريف
174. عبد العزيز عبد الخالق
175. بصحراوي محمد
176. لونيسة حسان
177. بلهنيني رشيد
178. عيسى عبد القادر
179. خويذر محمد
180. أماتوس لمين
181. بولوحة السعيد
182. سراي عمار
183. مرابطي عبد الواحد
184. غريسي مامون
185. عقاد اسماعيل
186. بن عزوز محمد
187. بوشتة محمد
188. بن عياد نور الدين
189. وادي أكلي
190. حمادو أحمد
191. يحياوي صالح
192. بوقصة كمال
193. الجيلالي ميلود
194. فراحي فوزي
195. بوشركة عز الدين
196. بدرينة بلقاسم
197. سعدي عبد القادر
198. بطاش ياسين
199. حويلي محي الدين
200. تيدافي مولود
201. باحي طيب
202. ملواح عبد الحميد
203. طهراوي مسعود
204. مستور سفيان
205. عطاب حسان
206. بوقارة الهاشمي
207. سايغي فؤاد
208. شيبوب محمد طارق
209. فريوة توفيق
210. كروادي عبد الله
211. جنان بشير
212. بغداد بن عياد قدور
213. بداراني عبد القادر
214. رزايقية بدر الدين
215. سعدي نوفل
216. بن الحاج جلول لخضر
217. شتي عمار
218. حميحم محمد
219. سمود عبد النور
220. شيباني عبد الله
221. دبيش عبد العظيم
222. طوبال جمال
223. حدو عكاشة
224. العلواني السعيد
225. مهناوي محمد

226. بوطالب ابراهيم
227. شبلي نورالدين
228. رضواني فؤاد
229. داودي عبد اللطيف
230. أبوشوشة مرزاق
231. كبرين عز الدين
232. لعيون لخضر
233. قريش أحمد
234. كبير عبد الحكيم
235. دادي قادة
236. سعيد بدر الدين
237. عاجل أحمد
238. بن صابر سليمان حفيظ
239. حناشي محمد العربي
240. بوطبة فوزي
241. لسعد رابح
242. بن لعلام سمير
243. دعاس محمد
244. شرفي أرزقي
245. معطي محمد
246. شاشو سليم
247. عاشور بوجمعة
248. بوزيدي حسين
249. صيد عبد الرحمان
250. جوزي أحمد
251. عواري بلعيد
252. بوزيد عبد القادر عبد الحكيم
253. لحلو علي
254. غردين محمد
255. بختي الجيلالي
256. بلعباس أحمد
257. بن رمضان معمر
258. براك محفوظ مراد
259. مجرود عبد السلام
260. براهمية عبد الوهاب
261. برواق عبد القادر
262. لوشواش محمد
263. ولحاسي سمير
264. بونهار محمد
265. حمدان عبيد
266. عقود موسى
267. قاسمي محسن
268. بومدين مصطفى
269. بلقاضي طاهر
270. بن عمار لزغم
271. الحاج عبد الرحمان نور الدين
272. شرشاب أحمد
273. خضراوي مراد
274. تواتي تازعات
275. صالح عياش رزقي
276. تجاني براهيم
277. مداني أحمد
278. زواوي رابح محمد
279. نايب عبد القادر
280. ناصرباي عمار
281. بوشايب عبد الحكيم
282. بقريش بوجمعة
283. نغيب الطيب
284. بن خديجة محمد
285. شريط عبد اللطيف
286. فرشيش لحسن
287. خلايفية عبد العزيز
288. خلايفية مقداد
289. رشيد عبد المجيد
290. بوطاقوين نور الدين
291. عمير يوسف
292. عويش حسان
293. شارف عمر
294. سعدواي ناصر
295. بن قدور محمد رضا
296. خبوات ابراهيم
297. عشي لخميسي
298. بن عقبة موسى
299. بن معمر مسعود
300. هدهود يحي
301. العربي محند ويدير
302. مشري محمد رضا
303. الربيع فرحات
304. عاتي عمار
305. مرزقاني شوقي
306. كرميش عمر
307. شايب صالح
308. شطي مصطفى
309. ولد عروسي رشيد
310. منصوري خميس
311. لعور نور الدين
312. قمقم هواري
313. خلفون قويدر
314. بن مهدي رزقي
315. بوكلوهة رشيد
316. بوخملة محفوظ
317. مسعودي عبد الرحيم
318. فضل مصطفى حسان
319. حدوف صلاح الدين
320. صلايحي أحمد
321. فنغور ضيف
322. عجرود بوشريط
323. مغازي عبد الرحمان
324. بن مشيش بلقاسم
325. رشاش عيسى
326. كراكبي مصطفى
327. بقدور بن عودة
328. فكير محمد
329. بلعريبي محمد
330. هواري عمور
331. يوسف لقمان
332. كرامة لزهر
333. جباري عبد الباقي
334. بن عمار سمير
335. بن بلغيث معمر
336. لعور عبد الحميد
337. بوقصة عمر
338. الخديم عبد القادر
339. معتوق يوسف
340. سعدون بشير
341. طعم الله رشيد
342. سعيدي صليح
343. زيان عيسى
344. همامي إسماعيل
345. بن طاهر الهواري
346. بن صالح مجدوب
347. بن لمنور محمد البشير
348. ضيف الشريف
349. حشيشي رضا
350. شقرون مسعود
351. يوسفي سليم
352. بوسيف أحمد شايب
353. بزطوط جمال
354. بولغب نور الدين
355. بولالة أحمد زوبير
356. فنطازي حمودي
357. لعموري علي

358. بن يحي زهير
359. زرقين عبد المجيد
360. حومة عزيز
361. يجان حسان
362. بختة فوزي
363. بلحاج محمد
364. قرزيت مصطفى
365. دخان رابح
366. طق عبد الغفور
367. جزيري رمضان
368. قحايرية ياسين
369. سعدي سهيل
370. شريط عبد الغني
371. شلبي عاشور
372. عوف كريم
373. سعدي محمد لمين
374. هدروق جمال
375. هادف كمال
376. زايدي بلقاسم
377. قطاف يوسف
378. علام رشيد
379. لشهب عمار
380. بوعاتي رشيد
381. لعبيدي بشير
382. قاسمي نصر الدين
383. بوكليوة خليل
384. عزوي يونس
385. بوشوارب عبد الكريم
386. عويسي مسعود
387. حركات محمد
388. بوطبة بوجمعة
389. أعراب طارق
390. لعبادلية علي
391. برينات نور الدين
392. بوعافية فريد
393. تميم سكندر
394. عبيد فريد
395. ترايعية الزين
396. صياد جلال
397. عرعار حاتم
398. بويزار عبد القادر
399. عميمر بن يوسف
400. مرسلي عبد اللّه
401. بوهراوة رشيد
402. بوجمعة عبد الطيف
403. عبيدي بوعلام
404. بلقاسم سيد علي
405. عقاب صلوح
406. سناني إبراهيم
407. صحرواي محمد المنور
408. ناصري يحي
409. ناصري بن عمر
410. زلاقي رشيد
411. شارة محمد
412. غزال يحي شوقي
413. راشدي محمد
414. ميمن داود
415. مغسل الصادق
416. دغبوج عمار
417. زيدان أحمد
418. فاسي أحمد لخضر
419. نموشي خالد
420. معاش عادل
421. بوذراع رابح
422. رايغي كمال
423. حدة عبد القادر
424. بن حفصة الهادي
425. ز واوي عبو
426. بلعويرة بوخميس
427. قريدي محمد
428. لوام جهاد
429. يعيش الزوبير
430. فراحي كريم
431. لقبال رفيق
432. عزلاني سمير
433. بلعربي محمد
434. علمي وليد
435. عقون ياسر
436. شلغوم عز الدين
437. رحال عبد اللّه
438. زنيني عز الدين
439. ديفلي السعيد
440. عليوان الحاج
441. بن زيد قويدر
442. عريس عبد الحميد
443. بوقطاية صادق
444. بلجلطي حسان
445. شحمي عبد الغاني
446. باحو رضا
447. حنيفية محمد لمين
448. غرزي حكيم
449. المير مصطفى
450. دوكاني حنيفي
451. فلاح محمد
452. شرفاوي محمد هواري
453. بن ميرة سعيد
454. حمداوي جلول
455. كحال محمد رضا
456. بوغاغة فاتح
457. بلحاجي أمين
458. بلعربي عبد النور
459. صادوق عبد القادر
460. تكوك يوسف
461. سجال عمر
462. حمودي الصديق
463. بن جبار بدر الزمان
464. مهداوي محمد
465. وناس ميلود
466. نحال مرزوق
467. كحلة عبد الحكيم
468. حسيني سفيان
469. نجادي ميلود
470. منزر عبد العالي
471. بشير شريف الحاج
472. بوقرية لخضر
473. ناصري عبد الكريم
474. خنفار أحمد
475. شعبان عبد الباسط
476. مزوزي جمال
477. شمام عمور
478. بلكحل نور الدين
479. شكيوة فاتح
480. عفايفية إسماعيل
481. بوهالي سليم
482. بن جامعة جمال
483. بومعزة محمد
484. صاحبي رياض
485. مطاطلة عبد الوهاب
486. فرطاس علي
487. حمودي أوسامة
488. شمس الدين لخضر
489. قليدة نذير

490. سويهر النواري
491. صمار رمضان عادل
492. بلاغماس سماعيل
493. حفاف هشام
494. بوخزنة محمد سعيد
495. حركات عادل
496. كية مراد
497. منينش علي
498. بوشاهد عبد القادر
499. عابر الغضبان
500. جمّال معروف
501. ساسي علي
502. باحو محمد الصالح
503. قتمي عادل
504. كافي نجم الدين
505. سحنون خليفة
506. بلهوشات السبتي
507. نويوة محمد رضا
508. دينار عبد القادر
509. بركان بوزيد
510. سديرة مسعود
511. قناب ياسين
512. دهشار بوخميس
513. دياني رشيد
514. قرقاح سليم
515. بوكابوس محمد فوزي
516. بلغول كريم
517. جعقور سفيان
518. بلعباس بخدة
519. لعلاونة عبد الوهاب
520. بن قسيس وحيد
521. حامل براهيم
522. زرايب نور الدين
523. شرفة نوري
524. هوارة سمير
525. غنيمي حكيم
526. مزعاش فاتح
527. باوية لحسن
528. عبيد الله زكاري
529. نتار محمد
530. بوسويرة زهير
531. بن بلعباس أحمد
532. عقون نبيل
533. قداري محمد
534. لعلاونة منير
535. مدغول عبد الغاني
536. هني شبرة محمد
537. لعيدي عبد القادر
538. تموري محمد رفيق
539. بوصاع محمد
540. بوساحة سمير
541. طير نور الدين
542. زروق فيصل
543. جدادوة عبد القادر
544. معروفي بن عبد اللّه
545. جلاي كمال
546. باب العياط عبد الحميد
547. مول الواد عبد الرحيم
548. مكتوب هشام بوجمعة
549. عمارة إلياس
550. بن شيخ عبد الفتاح
551. دغباج مسعود
552. طويوي سليم
553. رماش كمال
554. طورش موسى
555. مارزة حسان
556. لعواسة عبد الكريم
557. بوزيدة عبد الوهاب
558. طبي عناني محمد رفيق
559. معوشي سماعيل
560. بوعزيز عبد الفتاح
561. طواهرية كمال
562. فرحاتي رشيد
563. صيقع عمر
564. بوراضي مسعود
565. بركات عبد الحق
566. حفار عبد الرحمان
567. بوكرومة مبروك
568. حشاني رشيد
569. سراج رابح
570. ناصر الطاهر
571. معوش خذير
572. زحاف محمد
573. شوادلي عبد القادر
574. عبوب عيسى
575. ملياني معمر
576. شاطي الياس
577. لعلايمية هلال
578. يغني أحمد
579. ناصري أرزقي
580. سلماني أنيس
581. علج سمير
582. ياحي الياس
583. لوناسي يزيد
584. كودي حمزة
585. حمامي مصطفى كمال
586. جواق تومي
587. رقاية عمر
588. مساس رشيد عبد الغاني
589. كروش عبد العالي
590. زعبوب بوزيد
591. عمري محمود
592. دحدوح محمد
593. سلام حكيم
594. شيخ بن حجار جيلالي
595. بومدين موسى
596. مكفاس ميلود
597. دهيندي محمد
598. كوارطة صلاح الدين
599. المكرفي محمد
600. بلمرابط عبد الغاني
601. رقياق السعيد
602. حناشي رؤوف
603. سهايلية فوزي
604. شهرة سفيان
605. مجدوب سليم
606. بوحمبل حناشي
607. كرفاوي علي
608. حنين ابراهيم
609. بلغياط حمزة
610. فرج الله عبد العالي
611. موساوي ربيع شمس الدين
612. زحيل محمد
613. خلايفية عبد اللطيف
614. طرفاوي محمد
615. بن عودة رشيد
616. حداد فوزي
617. ميسوم رشيد
618. عشي الطاهر
619. قداش رضوان
620. سريدي حسن
621. تسيلب محمد

622. نوري عادل
623. بخات عبد الرحمان
624. حفصي نبيل
625. عرعار محمد رفيق
626. عليق دليل
627. سعيدي شمس الدين
628. سعداوي هواري
629. جماعي زوبير
630. بلعربي حدو
631. روباين عبد القادر
632. لوناس بوعلام
633. عقو عبد العزيز
634. زايدة نور الدين
635. زاوي صالح
636. مجيوة عبد الفتاح
637. بورويس حمزة
638. لكاش عبد الرحمان
639. أعراب أحسن
640. هارون محمد
641. كلاليب بلال
642. حاجد بومدين
643. طراد عبد الوهاب
644. قباص نور الدين
645. درار عدة
646. رودان عبد القادر
647. يخلف رشدي
648. بوناب عبد الحفيظ
649. سحتوت شوقي
650. حسان عبد العزيز
651. صدراتي عبد المالك
652. بلفقاس عبد الرؤوف
653. حداد أحمد
654. لخمي محمد
655. رابحي عبد اللّه
656. مغزيلي عادل
657. بن عافية أحمد محمد أمين
658. بلفراق بن يعقوب
659. براهيمي رضوان
660. واضحة الهواري
661. داوي إدريس
662. بلحاج نبيل
663. مناد سفيان
664. قارة عمر
665. مختاري الزواوي كمال
666. داودي عباس
667. تونسي رضوان
668. زواد يوسف
669. عثامن رياض
670. بويش حسين
671. سوالم عبد الحميد
672. دحماني عبد الرؤوف
673. لبغيل الهواري
674. بلحواس عنتر
675. بوشلوخ عبد الغاني
676. شيخي توفيق
677. بن معزة عبد القادر
678. سعيدي عبد الرحمان
679. زرفة طارق
680. بوجلال حسين
681. حمزة مليك
682. معافي أحمد
683. بوزينة عمر
684. داغة رفيق
685. يصلى عمار
686. عوينة علي
687. نموشي سمير
688. دمري عبد القادر
689. بريوة عبد الكريم
690. قروي ياسين
691. بلعلوي محمود
692. مهدان سباع
693. درغوم قدور
694. شارف فيصل
695. نورين عزيز
696. ملحاني سيد علي
697. تسنية سفيان
698. دحدوح نبيل
699. توهامي ياسين
700. فرصاوي بوزيان
701. بكار قادة
702. بن حبرية فؤاد
703. منان سمير
704. موساوي عمر
705. مدير زكريا
706. بن صغير قدور
707. سهلي محفوظ
708. صنصر براهيم
709. بن خالد محمد
710. كساب منصور
711. أمتيف رمضان
712. سني عبد القادر
713. مهلل سليم
714. شيلالي عبد الرزاق
715. تغريان لطفي
716. زيدي علي
717. داود محمد فاضل
718. ميلودي أحمد
719. الباي حميد
720. نايلي حكيم
721. بلولة سمير
722. مصطفاوي لخضر
723. عدروش مراد
724. يوسفي مروان
725. بودربالة العياشي
726. حيمر حميد
727. مناعي مالك
728. عزوز عبد القادر
729. بورارة مراد
730. زيناي عبد الرحيم
731. قيطارني محمد لامين
732. زحاف محمود
733. حسيسن محمد
734. بعبوش عادل
735. تاهني العمراوي
736. قاسمي رضوان
737. قحموس عبد الكريم
738. بلحاج العربي مصطفى
739. هاشمي منصور
740. بن إيدير عصام
741. بيوض محمد
742. خطيب عمر
743. لبحور نبيل
744. بن عيسى مختار
745. حمداوي الهادي
746. زيتوني حسين
747. مرجي لخضر
748. مسعي عون لزهاري
749. شطبي إبراهيم
750. شريط عز الدين
751. قاسمي وليد
752. عدنان خير الدين
753. بوحريشة محمد

754. زرقة كمال
755. نورين خلوف
756. سباعة حمو
757. مليزي فوزي
758. بن عبو محمد بارودي
759. جامعي فتحي
760. بن زايد أحسن كمال
761. سي محمدي مصطفى
762. زاحي عبد الفتاح
763. حميسي أحمد حليم
764. بوغراب كمال
765. بوقصة صابر
766. بن وحليمة محمد
767. معنصري عادل
768. بهلولي نور الدين
769. بلحول غراب
770. شتوح زهير
771. رحماني حسين
772. نواورية مصطفى
773. مسعودي علي
774. بن عودة رشيد
775. سعدي عبد الله
776. دهشمي اسكندر
777. غريب عبد الحميد
778. بليلي سمير
779. سطاعلي محمد هشام
780. تماقولت طارق
781. بعلوج ربيع
782. صغير موسى
783. بلقط نبيل
784. بوخاري عمار
785. دشاش رضوان
786. إزرارن حكيم
787. الفتي رابح
788. صحرواي هشام
789. لخذاري زواوي
790. مساعدي سمير
791. محارزي سرحان
792. شتوان مختار
793. عبدون مصطفى
794. بوحبل عبد الغفور
795. الدين العيد
796. هدور فاتح
797. إخربان رابح
798. بن شيخ أحمد
799. شريفي حميد
800. مصباحي رضا
801. عقلوش عبد اللّه
802. زروالي بلحسن
803. بن زينة بدر الدين
804. صاحب خميسي
805. كداية محمد
806. رافعي هشام
807. دبايلية فتحي
808. بغيل مبروك
809. تبيب عبد الناصر
810. سامر شريف
811. لعصيص فوزي
812. حجاب سمير
813. بوخالفة سمير
814. شعبان جابر
815. كيلاني رضا
816. توكال عبد السلام
817. قريد نبيل
818. بنعي صالح
819. لبان محمد
820. زواوي رابح
821. عيسو محمد
822. مويلة العلمي
823. بودواني صالح
824. زواني صالح
825. عميري حسين
826. لكحل مبروك
827. محامدية الطاهر
828. تيفورة محمد
829. بوعلام لزرق
830. سقال محمد
831. جداعي العربي
832. بوساحة العربي
833. عامر أحمد
834. ضيف الله حسان
835. بوزيدي علي
836. ميني محمد
837. حوتي علي
838. بلي حسين
839. مخربش محمد العيد
840. قطار محمد الطاهر
841. فقاع عبد القادر
842. حاج صدوق خالد
843. أورلوم الحواس
844. بوخشم محمد
845. حملة لزهر
846. مخناش نمور
847. ديب نور الدين
848. أوفة محمد
849. طاهري محمد
850. مهراز محمد
851. بوناقة محمد
852. مخلوف عباس
853. لزرق محمد
854. بن بودة معمر
855. طازي عميروش
856. بلغازي ميلود
857. تومي عبد اللّه
858. صباح محمد
859. معطي اللّه ميلود
860. عوادي مختار
861. عاشور عبد الرحمان
862. روباين محفوظ
863. تواتي بن عابد
864. لكحل مصطفى
865. الحاج بالطيب
866. بلحاج محمد
867. عميري عبد القادر
868. مامنية عبد الحميد
869. بساقلية عياد
870. رواق مراد
871. جدعون بلخير
872. رزيني عميروش
873. ثلايجيت رمضان
874. خلفة عبد الرحمان
875. جيجلي مالك
876. جرجور الشيخ
877. مسرحد علي
878. بن فرحات الصادق
879. أيت الصديق السعيد
880. حجازي عز الدين
881. بدة عمر
882. قرساس محمد
883. قاسم مقداد
884. بوخروفة علي
885. بطيش عبد المالك

886. غانم لزهر
887. ذيب توفيق
888. بوهراوة محمد
889. حسيني معراج
890. إيرو عبد القادر
891. مرزوق عمار
892. سعد الله عبد الرزاق
893. كرميش الطاهر
894. معامرية مبروك
895. شحنة سليمان
896. سحمدي كمال
897. جودي أحمد
898. رزاقي بلقاسم
899. بوحفص اليمين
900. دمار جمال
901. بولبدة ناصر
902. بن عزيزة عبد المالك
903. علمي نصر الدين رابح
904. غرزول مصباح
905. فلفولة عبد اللّه
906. الوافي عمارة
907. معلم رشيد
908. شنش مسعود
909. بن قاضي عبد اللطيف
910. بن الشيخ عبد المجيد
911. دروج عبد اللّه
912. عبدلي خير الدين
913. لغزال وناس
914. بودليوة جمال
915. زواينية كمال
916. تراعي صديق
917. بوعصيدة رشيد
918. بوفوارة الهادي
919. معامرية السعيد
920. علي قشي حبيب
921. نميس كمال
922. بومعزة محمد لمين
923. الزاهي مخلوف
924. بوعزيز لخضر
925. براهيمي عباس
926. بودلاعة مراد
927. عمران بوقرة
928. لعرافة توفيق
929. نموشي موسى
930. بن غاغة محمد صالح
931. لبواهلة حسين
932. لحماري لزهر
933. علال جمال
934. قلاتي محمد
935. طيار طاهر
936. لحمر محمد
937. قواسمية عبد اللّه
938. طورش عبد القادر
939. بشكيط عبد القادر
940. قروني عبد السلام
941. لونيسي محمد الكامل
942. مانع يوسف
943. جغلول بوبكر
944. شلولي محجوب
945. كروش حسين
946. قموم فاتح
947. جلاب حميد
948. بودروة أحمد
949. خلاف اسماعيل
950. شيمبو علي
951. بوجفنة السعيد
952. كلايعية الزين
853. بودالي لخضر
954. عبد المجيد عز الدين
955. عوامرية الياس
956. باجي جيلالي
957. عمراني مداني
958. قاسم بن يوسف
959. سلاوي عز الدين
960. عبيدات مشري
961. ربحي عبد القادر
962. عبايدية حمودة
963. قلماني نوري
964. عابدي يوسف
965. يوسفي عبد الرحمان
966. بلحواس رشيد
967. غازي الطيب
968. تدرس بن يوسف
969. هبا منور
970. فرحي علي
971. مامو أحمد
972. عبدي جلول
973. ناصر عبد الرحيم
974. سعدودي موسى
975. حميدة أحمد
976. بوعزة جمال
977. جيلالي دحماني
978. بوسكين بوعبد اللّه
979. بوشريط محمد
980. طالبي محمد
981. عدة بركان قادة
982. بوستة جمال
983. لعجرود حبيب
984. بن الحاج جلول غواطي
985. بن ناصر منير
986. حساين خليل
987. بلخير كمال
988. أوس الطيب
989. عوامر عبد القادر
990. أهنو عبد القادر
991. بهيليل عبد الرحمان
992. بوراس رغوات
993. ماجي عبد الرحمان
994. حنيفي بشير
995. هواري بحري
996. بن حدوش فاضل
997. فارس مختار
998. رحلاوي كمال
999. عدو منور
1000. نجادي بوزيد
1001. سعدوني محمد
1002. حنيفي أمحمد
1003. بودالي عبد القادر
1004. معمر بلقرشي
1005. مروف وليد
1006. عزة عبد القادر
1007. عوشيش بوعلام
1008. بن ضاوي كمال
1009. بولشفار مصطفى
1010. بودالية معمر
1011. بلفار محمد
1012. سهيلي عبد الوهاب
1013. بوشاقور محمد
1014. أدرغال حمودي
1015. عيشون رابح
1016. جبنون مصباح
1017. دهاش فريد

1018. فكراش عبد القادر
1019. بوقلقول النوي
1020. البركة سالم
1021. بلعباسي صحبي
1022. فاطمي محمد
1023. سعادة محمد
1024. جبايلي عبد الكريم
1025. بوصوف عبد الحق
1026. سعيدي عمار
1027. بوشوشة شرف الدين
1028. بن نويجم ناجي
1029. رشراش علي
1030. العربي سليمان
1031. مسعودي الجمعي
1032. ورتسي محمد الصالح
1033. مرايسية فتحي
1034. زرقوط نبيل
1035. عبيدي عبد الباسط
1036. لبعير صالح
1037. كرايمية مراد
1038. بوترعة عبد الحميد
1039. غول جمال
1040. عجرودي محي الدين
1041. فارس نبيل
1042. بلكامل عمار
1043. درغال بلقاسم
1044. لحشيبي محمد فيصل
1045. مدني أحمد
1046. عقاقنية عبد الكريم
1047. عمامرة عبد الوهاب
1048. حامدي حيدر
1049. موساوي ساعد
1050. العايب حسان
1051. شحات عبد الحق
1052. عاشور ميلود
1053. عناب عبد الحميد
1054. مرابط السبتي
1055. سردوك سليم
1056. قبايلي بشير
1057. أمزيان ميلود
1058. صالح صالح سليم
1059. حفيظ يوسف
1060. بشاني عمار
1061. حو صالح
1062. برايس بوبكر
1063. برينيس لخضر
1064. قريد صالح
1065. مسعودي مراد
1066. سطيطرة أحمد
1067. عمرون سليم
1068. موجاج رضا
1069. الأطراش رشيد
1070. دعاس رابح
1071. قوشام الهاشمي
1072. معروفي مختار
1073. مانع مراد
1074. بوطبة مسعود
1075. جدو مصباح
1076. بن عكسة إبراهيم
1077. زواد محمد
1078. بعوش محمد
1079. دالي نور الدين
1080. خلفي نور الدين
1081. بوقبال صالح
1082. مباركي بن يوب
1083. بطاهر عبد الله
1084. بلحسن نور الدين
1085. بوتجويجة فؤاد
1086. كرامسي ناصر
1087. قوادرية أحمد
1088. ختال إسماعيل
1089. بلهواري عباس
1090. حميدي العربي
1091. بن يحي عادل
1092. قواسمية خليفة
1093. صدوقي عيسى
1094. زدام خليل
1095. يحياوي رشيد
1096. ريغي خالد
1097. مختاري أحمد
1098. بوعبد الله عبدو
1099. بوزيدي أحمد علاء
1100. وليد حمزاوي
1101. بن ميرة بوتوشنت
1102. هني كريم
1103. بن علي أحمد
1104. بلعيدي فريد
1105. بسباس بوعبد اللّه
1106. بن يطو مجيد
1107. أحمناش علي
1108. قارح أمحمد
1109. مقني محمد
1110. عين قوير محمد
1111. بوحملين جمال
1112. مديوني محمد
1113. رشيد عبد الرحمان
1114. تلايلية توفيق
1115. رباحي محمد
1116. مقنان عبد القادر
1117. حمروش فضيل
1118. بوشيبة زهير
1119. هند محمد
1120. رفيق بن صخري
1121. بوزيد مبارك
1122. أمير عبد القادر
1123. بنقري نبيل
1124. ملاك أحمد
1125. روتي عبد القادر
1126. بن سبع محمد الطاهر
1127. شيخي محمد
1128. بلال محمد
1129. فلاح الهواري
1130. نفطية نور الدين
1131. صواب عبد الوهاب
1132. دندان بارق
1133. همال عبد الناصر
1134. بوزغوب رياض
1135. بوهادف نور الدين
1136. بتيل عيسى
1137. خلاف يوسف
1138. بن قسوم طارق
1139. زردومي عبد العزيز
1140. مصباحي عبد المطلب
1141. منصوري توفيق
1142. داودي ياسين
1143. بوسكين عبد الباقي
1144. صوالح عمارة
1145. روام لعريبي
1146. بوخزنة عبد الرحمان
1147. سعيدي فاروق
1148. رزيق نذير
1149. حداد محمد

1150. مرير العربي
1151. بوثليجة يونس
1152. عزوز المهدي
1153. غاي الشريف
1154. مراح نبيل
1155. العقون فيصل
1156. حفصي رفيق
1157. دراز أحمد
1158. فارح حسين
1159. هزيل محمد
1160. بن حدوش شعبان
1161. واعر لخضر
1162. قراي نبيل
1163. بن طيط نور الدين
1164. جاوشي عاطف
1165. بن سعيد بوجمعة
1166. غمري عبد الباسط
1167. عمران فاتح
1168. خلفة عبد اللّه
1169. بن حضرية محمد
1170. صيقع عبد العالي
1171. النغرة الطاهر
1172. منزر خلاف
1173. بدايرية مقداد
1174. بقلي العربي
1175. عيواز عبد القادر
1176. بودودة أحسن
1177. نوري زهير
1178. خنفاف كمال
1179. فراقة حسين
1180. بوعصيدة موسى
1181. بونوار عبد العزيز
1182. بوطلبة عبد الحكيم
1183. قادري عمر
1184. بوفاتح النوي
1185. شخار قدور
1186. قلاتي عبد الكريم
1187. قواسمية رضوان
1188. زمورة عدلان
1189. ناصر الباهي
1190. بورزوق حكيم
1191. كلايعية عاطف
1192. ياسو بوبكر
1193. بلعيدي مراد
1194. بديار حسين
1195. حبلال عبد القادر

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

PROJET DE SYSTEME COMPTABLE FINANCIER

Conseil National de la Comptabilité

Juillet 2006

SOMMAIRE

PREMIERE PARTIE - CADRE CONCEPTUEL, REGLES D'EVALUATION ET ETATS FINANCIERS....4

TITRE I - CADRE CONCEPTUEL....4

CHAPITRE 1- CHAMP D'APPLICATION ET DEFINITIONS……...……..…4

CHAPITRE 2 - PRINCIPES ET CONVENTIONS COMPTABLES....4
Section 1 - Méthodes comptables, comptabilité et états financiers....4
Section 2 - Hypothèses sous-jacentes à la préparation des états financiers....5
Section 3 - Principes comptables fondamentaux....5
Section 4 - Caractéristiques qualitatives de l'information financière....7

CHAPITRE 3 - DEFINITION DES ACTIFS, DES PASSIFS, DES CAPITAUX PROPRES, DES PRODUITS ET DES CHARGES....9

TITRE II - ORGANISATION DE LA COMPTABILITE....11

TITRE III - REGLES D'EVALUATION ET DE COMPTABILISATION DES ACTIFS, DES PASSIFS, DES CHARGES ET DES PRODUITS.... 12

CHAPITRE 1 - PRINCIPES GENERAUX....12
Section 1 - Comptabilisation des actifs des passifs des charges et des produits....12
Section 2 - Règles générales d'évaluation....13

CHAPITRE 2 - REGLES SPECIFIQUES D'EVALUATION ET DE COMPTABILISATION .15
Section 1 - Immobilisations corporelles et incorporelles....15
Cas particulier d'un actif biologique....18
Evaluation des immobilisations : autre traitement autorisé ……....18
Section 2 - Actifs financiers non courants (Immobilisations financières) : titres et créances....19
Section 3 - Stocks et en cours....21
Cas particulier des produits agricoles....22
Section 4 - Subventions....22
Section 5 - Provisions pour risques et charges....23
Section 6 - Emprunts et autres passifs financiers....23
Section 7 - Evaluation des charges et produits financiers....24

CHAPITRE 3 - MODALITES PARTICULIERES D'EVALUATION ET DE COMPTABILISATION....24
Section 1 - Opérations faites en commun ou pour le compte de tiers....24
Section 2 - Consolidation - Regroupement d'entités....25
Comptes consolidés....25
Consolidation des filiales....26
Consolidation des entités associées....27
Ecart de première consolidation....27
Comptes combinés....28
Section 3 - Contrats long terme....29
Section 4 - Impôts différés....30
Section 5 - Contrats de location financement....30
Section 6 - Avantages octroyés au personnel....32
Section 7 - Opérations effectuées en monnaies étrangères....32
Section 8 - Changements d'estimations ou de méthodes comptables, corrections d'erreurs ou d'omissions.....33
Section 9 - Cas particulier des très petites entités....34

TITRE IV - PRESENTATION DES ETATS FINANCIERS 35

CHAPITRE 1 - DEFINITION DES ETATS FINANCIERS 35
CHAPITRE 2 - LE BILAN 36
CHAPITRE 3 - LE COMPTE DE RESULTAT 39
CHAPITRE 4 - LE TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE (METHODE DIRECTE ET INDIRECTE) 40
CHAPITRE 5 - L'ETAT DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES 41
CHAPITRE 6 - L'ANNEXE 42

ANNEXE 1 - MODELES D'ETATS FINANCIERS 43

ANNEXE 2 CONTENU DE L'ANNEXE AUX ETATS FINANCIERS : 54

DEUXIEME PARTIE - NOMENCLATURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES 62

TITRE I - NOMENCLATURE DES COMPTES 62

CHAPITRE 1 - PRINCIPES DU PLAN DE COMPTES 62
CHAPITRE 2 - CADRE COMPTABLE OBLIGATOIRE 62

TITRE II - FONCTIONNEMENT DES COMPTES 74

CLASSE 1 - COMPTES DE CAPITAUX 74
CLASSE 2 - COMPTES D'IMMOBILISATIONS 80
CLASSE 3 - COMPTES DE STOCKS ET EN COURS 86
CLASSE 4 - COMPTES DE TIERS 89
CLASSE 5 - COMPTES FINANCIERS 98
CLASSE 6 - COMPTES DE CHARGES 101
CLASSE 7 - COMPTES DE PRODUITS 104

ANNEXE 3 – GLOSSAIRE 107

ANNEXE 4 – COMPTABILITE SIMPLIFIEE APPLICABLE AUX TPE 118

PREMIERE PARTIE - CADRE CONCEPTUEL, REGLES D'EVALUATION ET ETATS FINANCIERS

TITRE I - CADRE CONCEPTUEL

CHAPITRE 1- CHAMP D'APPLICATION ET DEFINITIONS

110-1 Les états financiers sont un ensemble complet de documents comptables et financiers permettant de donner une image fidèle de la situation financière, de la performance et de la trésorerie de l'entreprise à la fin de l'exercice.

Ils comprennent :
- un bilan
- un compte de résultat
- un état de variation des capitaux propres
- un tableau des flux de trésorerie
- une annexe.

110-2 Les présentes dispositions s'appliquent à toute personne physique ou morale astreinte à la mise en place d'une comptabilité destinée à l'information externe comme à son propre usage, sous réserve des dispositions qui leur sont spécifiques.

110-3 Sont astreintes à la tenue d'une comptabilité :
- les entreprises soumises au Code de Commerce,
- les entreprises publiques, parapubliques ou d'économie mixte,
- les coopératives,
- et plus généralement les entités produisant des biens ou des services marchands ou non marchands, dans la mesure où elles exercent des activités économiques qui se fondent sur des actes répétitifs.

110-4 Les très petites entités qui remplissent les conditions de chiffre d'affaires et d'activité fixées par l'autorité compétente peuvent être autorisées à ne tenir qu'une comptabilité simplifiée dont le caractère dérogatoire aux dispositions du système général est présenté titre 3, chapitre III section 9 du présent Système Comptable.

CHAPITRE 2 - PRINCIPES ET CONVENTIONS COMPTABLES

Section 1 – Méthodes comptables, comptabilité et états financiers

121-1 Les méthodes comptables sont les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliquées par une entité pour établir et présenter ses états financiers. Elles sont appliquées de façon permanente d'un exercice à un autre.

121-2 Les normes comptables définies par le présent document résultent d'un cadre cohérent et acceptable de principes fondamentaux. Ce cadre conceptuel :

- introduit les concepts qui sont à la base de la préparation et de la présentation des états financiers : conventions et principes comptables à respecter et caractéristiques qualitatives de l'information financière,
- constitue une référence pour l'établissement de nouvelles normes,
- facilite l'interprétation des normes comptables et l'appréhension d'opérations ou d'événements non explicitement prévus par la réglementation comptable.

121-3 La comptabilité est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, évaluer, enregistrer des données de base chiffrées, et présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture.

121-4 La comptabilité permet d'effectuer des comparaisons périodiques et d'apprécier l'évolution de l'entité dans une perspective de continuité d'activité.

121-5 La comptabilité de chaque entité :

- respecte une terminologie et des principes directeurs communs à l'ensemble des entités,
- met en œuvre des conventions, des méthodes et des procédures normalisées,
- s'appuie sur une organisation répondant aux exigences de tenue, de contrôle, de collecte et de communication des informations à traiter.

121-6 L'objectif des états financiers est de fournir des informations utiles sur la situation financière (bilan), la performance (compte de résultat) et les variations de la situation de trésorerie (tableau des flux de trésorerie) d'une entité afin de répondre aux besoins de l'ensemble des utilisateurs de ces informations.
Les états financiers permettent de garantir la transparence de l'entité à travers une information complète et de fournir une présentation fidèle de l'information utile pour les besoins de la prise de décision.

121-7 Les états financiers constituent le principal moyen de communication de l'information financière aux différents utilisateurs, internes et externes à l'entreprise :

- les dirigeants, les organes d'administration et de contrôle et les différentes structures internes de l'entreprise.
- les fournisseurs de capitaux (propriétaires, actionnaires, banques et autres bailleurs de fonds),
- l'Administration et autres institutions dotées de pouvoirs de réglementation et de contrôle (autorités fiscales, statistiques nationales et autres organismes ayant un pouvoir de planification, de réglementation et de contrôle)
- les autres partenaires de l'entité tels que les assureurs, les salariés, les fournisseurs ou les clients,
- les autres groupes d'intérêt, y compris le public de façon générale.

Section 2- Hypothèses sous-jacentes à la préparation des états financiers

122-1 Comptabilité d'exercice (ou comptabilité d'engagement - comptabilité des droits constatés)
Sous réserve des dispositions spécifiques concernant les très petites entités, les effets des transactions et autres événements sont comptabilisés sur la base des droits constatés, c'est à dire au moment de la survenance de ces transactions ou événements, et non quand interviennent les flux monétaires correspondants.
Ils sont présentés dans les états financiers des exercices auxquels ils se rattachent.

122-2 Continuité d'exploitations
Les états financiers sont établis sur une base de continuité d'exploitation, c'est à dire en présumant que l'entité poursuivra ses activités dans un avenir prévisible, à moins que des événements ou des décisions survenus avant la date de publication des comptes rendent probable dans un avenir proche la liquidation ou la cessation d'activité.
Lorsque les états financiers ne sont pas établis sur cette base, les incertitudes quant à la continuité d'exploitation sont indiquées et justifiées, et la base sur laquelle ils ont été arrêtés est précisée.

Section 3- Principes comptables fondamentaux

123-1 Périodicité
Un exercice comptable a normalement une durée de douze mois couvrant l'année civile ; une entité peut être autorisée à avoir un exercice se clôturant à une autre date que le 31 décembre dans la mesure où son activité est lié à un cycle d'exploitation incompatible avec l'année civile.
Dans les cas exceptionnels où l'exercice est inférieur ou supérieur à 12 mois et notamment en cas de création ou de cessation de l'entité en cours d'année ou en cas de modification de la date de clôture, la durée retenue doit être précisée et justifiée.'

123-2 Indépendance des exercices
Le résultat de chaque exercice est indépendant de celui qui le précède et de celui qui le suit ; pour sa détermination, il convient donc de lui imputer les événements et opérations qui lui sont propres, et ceux-là seulement.
Dans l'hypothèse où un événement, ayant un lien de causalité direct et prépondérant avec une situation existant à la date d'arrêté des comptes d'un exercice, est connu entre cette date et celle de l'établissement des comptes dudit exercice, il convient de rattacher cet événement à l'exercice clos. Ce rattachement s'effectue sur la base des informations connues à la date d'établissement des comptes.
Si un événement se produit après la date de clôture de l'exercice et n'affecte pas la situation de l'actif ou du passif de la période précédant la clôture, aucun ajustement n'est à effectuer. Cependant cet événement fait l'objet d'une information dans l'annexe s'il est d'une importance telle qu'il pourrait affecter les décisions des utilisateurs des états financiers.

123-3 Convention de l'entité
L'entreprise est considérée comme étant une entité comptable autonome et distincte de ses propriétaires.
La comptabilité financière est fondée sur la séparation entre les actifs, passifs, charges et produits de l'entité et ceux des participants à ses capitaux propres ou actionnaires.
Les états financiers de l'entité ne doivent prendre en compte que les transactions de l'entreprise, et non celles des propriétaires.

123-4 Convention de l'unité monétaire

La nécessité d'une unité de mesure unique pour enregistrer les transactions d'une entreprise a été à l'origine du choix de la monnaie (dinar algérien) comme unité de mesure de l'information véhiculée par les états financiers.

Seules les transactions et évènements susceptibles d'être quantifiés monétairement sont comptabilisés. Cependant les informations non quantifiables mais pouvant avoir une incidence financière sont également mentionnées dans l'annexe.

123-5 Principe d'importance relative

Les états financiers mettent en évidence toute information significative, c'est à dire toute information pouvant avoir une influence sur le jugement que les utilisateurs de l'information peuvent porter sur l'entité.

Les montants non significatifs peuvent être regroupés avec des montants correspondant à des éléments de nature ou de fonction similaires.

L'image fidèle des états financiers s'apprécie par rapport à la traduction de la connaissance que les dirigeants ont de la réalité et de l'importance relative des événements enregistrés.

Les normes comptables ne sont pas censées s'appliquer aux éléments sans importance significative.

123-6 Principe de prudence

La prudence est l'appréciation raisonnable des faits dans des conditions d'incertitude afin d'éviter le risque de transfert, sur l'avenir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine ou le résultat de l'entité.

Les actifs et les produits ne doivent pas être surévalués, et les passifs et les charges ne doivent pas être sous-évalués.

Toutefois, l'application de ce principe de prudence ne doit pas conduire à la création de réserves occultes ou de provisions excessives.

123-7 Principe de permanence des méthodes

La cohérence et la comparabilité des informations comptables au cours des périodes successives impliquent une permanence dans l'application des règles et procédures relatives à l'évaluation des éléments et à la présentation des informations.

Toute exception à ce principe n'est justifiée que par la recherche d'une meilleure information ou par un changement de la réglementation.

123-8 Méthode d'évaluation : convention du coût historique

Sous réserve des dispositions particulières concernant certains actifs et passifs, les éléments d'actifs, de passifs, de produits et de charges sont enregistrés en comptabilité et présentés dans les états financiers au coût historique, c'est à dire sur la base de leur valeur à la date de leur constatation sans tenir compte des effets de variations de prix ou d'évolution du pouvoir d'achat de la monnaie.

Cependant des actifs et passifs particuliers tels que les actifs biologiques ou certains instruments financiers sont valorisés à leur juste valeur.

123-9 Intangibilité du bilan d'ouverture

Le bilan d'ouverture d'un exercice correspond au bilan de clôture de l'exercice précédent.

123-10 Prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique

Les opérations sont enregistrées en comptabilité et présentées dans les états financiers conformément à leur nature et à leur réalité financière et économique, sans s'en tenir uniquement à leur apparence juridique.

123-11 Non – compensation

Les compensations entre éléments d'actifs et éléments de passif au bilan ou entre éléments de charges et éléments de produits dans le compte de résultat, ne sont pas autorisées sauf si cette compensation est imposée ou autorisée par le présent règlement.

Des charges et produits liés résultant de transactions et d'événements similaires et ne présentant pas de caractère significatif peuvent être compensés.

123-12 Image fidèle

Les états financiers doivent donner une image fidèle de la situation financière de l'entité.

L'image fidèle est l'objectif auquel satisfont, par leur nature et leurs qualités, et dans le respect des règles comptables, les états financiers de l'entité qui sont en mesure de donner des informations pertinentes sur la situation financière, la performance et la variation de la situation financière de l'entité.

L'image fidèle implique notamment le respect des règles et des principes comptables.

Toutefois, dans le cas exceptionnel où l'application d'une règle comptable se révèle impropre à donner une image fidèle de l'entité, il doit y être dérogé.

Il est alors nécessaire de mentionner dans l'annexe aux états financiers les motifs de cette dérogation.

Les traitements comptables inappropriés ne sont corrigés ni par l'indication des méthodes comptables utilisées, ni par des informations en annexe ou d'autres textes explicatifs.

Section 4- Caractéristiques qualitatives de l'information financière

124-1 Pour les besoins de la prise de décision, les états financiers doivent garantir la transparence sur la réalité de l'entité en présentant une information complète et utile**.**

Cette information doit répondre aux caractéristiques suivantes :

- la pertinence : une information est pertinente dans la mesure où elle peut influencer ses utilisateurs dans leurs décisions économiques en les aidant à évaluer les événements passés, présents ou futurs. La pertinence d'une information est liée à sa nature et à son importance relative.
- la fiabilité : une information est fiable lorsqu'elle est exempte d'erreurs et de préjugés significatifs, et lorsque son élaboration a été effectuée sur la base des critères suivants :
  - recherche d'une image fidèle,
  - prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique,
  - neutralité,
  - prudence,
  - exhaustivité.
- la comparabilité : une information est comparable lorsqu'elle est établie et présentée de manière suffisamment cohérente pour permettre à son utilisateur de faire des comparaisons significatives dans le temps et entre entreprises.
- l'intelligibilité : une information intelligible est une information facilement compréhensible par tout utilisateur ayant des connaissances de base en gestion, en économie et en comptabilité, et ayant la volonté d'étudier l'information.

CHAPITRE 3 - DEFINITION DES ACTIFS, DES PASSIFS, DES CAPITAUX PROPRES, DES PRODUITS ET DES CHARGES

130-1 Les actifs sont constitués des ressources contrôlées par l'entité du fait d'événements passés et destinées à procurer à l'entité des avantages économiques futurs**.**
le contrôle d'un actif correspond au pouvoir d'obtenir les avantages économiques futurs procurées par cet actif.

130-2 Les éléments d'actif destinés à servir de façon durable à l'activité de l'entité constituent l'actif non courant ; ceux qui, en raison de leur destination ou de leur nature, n'ont pas cette vocation constituent l'actif courant**.**

130-3 L'actif courant comprend **:**

- les actifs que l'entité s'attend à pouvoir réaliser (ou vendre ou consommer) dans le cadre du cycle d'exploitation normal ; le cycle d'exploitation est une période s'écoulant entre l'acquisition des matières premières ou des marchandises entrant dans le processus d'exploitation, et leur réalisation sous forme de trésorerie.
- les actifs détenus essentiellement à des fins de transactions ou pour une durée courte que l'entité s'attend à réaliser dans les douze mois,
- les liquidités ou quasi-liquidités dont l'utilisation n'est pas soumise à des restrictions.

Les actifs non courants sont par conséquent :

- les actifs qui sont destinés à être utilisés d'une manière continue pour les besoins des activités de l'entreprise tels que les immobilisations corporelles ou incorporelles,
- ou les actifs détenus à des fins de placement à long terme ou qui ne sont pas destinés à être réalisés dans les douze mois à compter de la date de clôture.

130-4 Les passifs sont constitués des obligations actuelles de l'entité résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques**.**
Un passif est classé comme passif courant lorsque :

- il est attendu qu'il soit réglé dans le cadre du cycle normal d'exploitation,
- ou il doit être payé dans les douze mois qui suivent la date de clôture.

Tous les autres passifs sont classés en tant que passifs non courants.

130-5 Pour l'entité, une obligation consiste dans le devoir ou la responsabilité d'agir ou de faire quelque chose d'une certaine façon**.**
Les obligations peuvent être juridiquement exécutoires en conséquence d'un contrat irrévocable ou d'une disposition statutaire. C'est normalement le cas, par exemple, pour les montants payables au titre des biens et services reçus. Des obligations naissent également de la pratique commerciale normale, des usages et du désir de conserver de bonnes relations d'affaires ou d'agir de façon équitable.

130-6 Les passifs à long terme portant intérêts sont classés en passifs non-courants même si leur règlement doit intervenir dans les douze mois suivant la date de clôture de l'exercice si **:**

- leur échéance initiale était fixée à plus de douze mois
- l'entité a l'intention de refinancer l'obligation sur le long terme et
- cette intention est confirmée par un accord de refinancement ou de rééchelonnement des paiements finalisé avant la date de clôture des comptes.

130-7 Les capitaux propres ou fonds propres ou capital financier correspondent à l'excédent des actifs de l'entité sur ses passifs courants et non courants tels que définis aux articles précédents**.**

130-8 Les produits d'un exercice correspondent aux accroissements d'avantages économiques survenus au cours de l'exercice, sous forme d'entrées ou d'augmentations d'actifs ou de diminutions de passifs. Les produits comprennent également les reprises sur pertes de valeur et sur provisions définies dans les sections suivantes**.**

130-9 Les charges d'un exercice correspondent aux diminutions d'avantages économiques survenues au cours de l'exercice, sous forme de sortie ou de diminution d'actifs ou d'apparition de passifs. Les charges comprennent les dotations aux amortissements ou provisions et les pertes de valeur définies dans les sections suivantes**.**

130-10 Le chiffre d'affaires correspond aux ventes de marchandises et productions vendues de biens et services évaluées sur la base du prix de vente hors taxes et réalisées par l'entité avec les clients dans le cadre de son activité normale et ordinaire**.**
Le chiffre d'affaires des entités non assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ou soumises de manière forfaitaire est évalué sur la base du prix de vente TTC.

130-11 Le résultat net de l'exercice est égal à la différence entre le total des produits et le total des charges de cet exercice. Il correspond à la variation des capitaux propres entre le début et la fin de l'exercice, hors opérations affectant directement le montant des capitaux propres sans affecter les charges ou les produits**.**
Le résultat net correspond à un bénéfice (ou profit) en cas d'excédent des produits sur les charges et à une perte dans le cas contraire.

TITRE II - ORGANISATION DE LA COMPTABILITE

200-1 La comptabilité doit satisfaire, dans le respect du principe de prudence, aux obligations de régularité, de sincérité et de transparence inhérentes à la tenue, au contrôle, à la présentation et à la communication des informations qu'elle traite**.**

200-2 La comptabilité est tenue en monnaie nationale**.**

200-3 L'entité détermine sous sa responsabilité les procédures nécessaires à la mise en place d'une organisation comptable permettant un contrôle à la fois interne et externe. Une documentation décrivant les procédures et l'organisation comptable est établie si nécessaire en vue de permettre la compréhension et le contrôle du système de traitement de l'information comptable**.**

200-4 Les actifs et les passifs des entités soumises au présent règlement doivent faire l'objet au moins une fois par an d'inventaires en quantité et en valeur sur la base d'examens physiques et/ou de recensements de documents justificatifs**.**
Ces inventaires doivent être organisés par les responsables de l'entité en vue d'élaborer des états financiers qui reflètent la situation de ses actifs et passifs.

200-5 Les écritures comptables sont passées selon le système dit « en partie double » : chaque écriture affecte au moins deux comptes, l'un étant débité et l'autre crédité**.**

200-6 Tout enregistrement comptable précise l'origine, le contenu et l'imputation de chaque donnée, ainsi que la référence de la pièce justificative qui l'appuie**.**

200-7 Chaque écriture comptable s'appuie sur une pièce justificative datée, établie sur papier ou sur un support assurant la fiabilité, la conservation et la restitution éventuelle sur papier de son contenu. Toutefois les opérations de même nature, réalisées en un même lieu et au cours d'une même journée peuvent être récapitulées sur une pièce justificative unique**.**

200-8 Une procédure de clôture destinée à figer la chronologie et à garantir l'intangibilité des enregistrements doit être mise en œuvre**.**

200-9 Toute entité tient un livre journal, un grand livre et un livre d'inventaire, sous réserve des dispositions spécifiques concernant les très petites entités**.**

Le livre journal et le grand livre sont détaillés en autant de journaux auxiliaires et de livres auxiliaires que les besoins de l'entité l'exigent.

- Le livre journal (ou journal général) enregistre les mouvements affectant les actifs, passifs, capitaux propres, charges et produits de l'entité. En cas d'utilisation de journaux auxiliaires, le livre journal ne comprend que la centralisation mensuelle des écritures portées sur les journaux auxiliaires (totaux mensuels de chaque journal auxiliaire).
- Les écritures du livre journal sont portées sur le grand livre, ventilées selon le plan de comptes de l'entité.
- Le livre d'inventaire reprend le bilan et le compte de résultat de l 'entité.

Les livres comptables ou les documents qui en tiennent lieu, ainsi que les pièces justificatives sont conservés pendant dix ans.

200-10 La comptabilité peut être tenue manuellement ou au moyen de systèmes informatiques**.**
L'organisation d'une comptabilité tenue au moyen de systèmes informatiques doit permettre :

- de satisfaire les exigences de sécurité et de fiabilité requises en la matière (sauvegarde des données, existence du chemin de révision …)
- de restituer sur papier sous une forme directement intelligible toute donnée entrée dans le système de traitement.

L'identification des documents informatiques est obtenue par :

- une numérotation des pages et des écritures et par une datation des documents générés par le système et offrant toute garantie en matière de preuve,
- par l'utilisation de logiciels de comptabilité interdisant la modification ou l'annulation des opérations validées.

La réalisation de tout contrôle du système de traitement automatisé suppose l'accès à la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements.
Dans le cas de logiciel de comptabilité standard, la documentation fournie avec le logiciel peut constituer la documentation requise.

TITRE III - REGLES D'EVALUATION ET DE COMPTABILISATION DES ACTIFS, DES PASSIFS, DES CHARGES ET DES PRODUITS

CHAPITRE 1 - PRINCIPES GENERAUX

Section 1 Comptabilisation des actifs des passifs des charges et des produits

311-1 Un élément d'actif, de passif, de produit, de charge est comptabilisé dès lors que **:**

- il est probable que tout avantage économique futur qui lui est lié ira à l'entité ou en proviendra,
- l'élément a un coût ou une valeur qui peut être évalué de façon fiable.

Les transactions concernant des actifs, des passifs, des capitaux propres, des produits et des charges tels que définis dans le présent règlement doivent être enregistrées en comptabilité ; une absence de comptabilisation ne peut être justifiée ou corrigée par une information narrative ou chiffrée d'une autre nature, telle qu'une mention en annexe.

311-2 Les produits des activités ordinaires provenant de la vente de biens doivent être comptabilisés lorsque les conditions suivantes sont satisfaites :

- l'entreprise a transféré à l'acheteur les risques et avantages importants inhérents à la propriété des biens ;
- l'entreprise ne continue ni à être impliquée dans la gestion, telle qu'elle incombe normalement au propriétaire, ni dans le contrôle effectif des biens cédés ;
- le montant des produits des activités ordinaires peut être évalué de façon fiable ;
- il est probable que des avantages économiques associés à la transaction iront à l'entreprise ;

- les coûts encourus ou à encourir concernant la transaction peuvent être évalués de façon fiable.

Les ventes à l'étranger ne présentent pas de particularités notables par rapport aux ventes sur le territoire national.

311-3 Les produits provenant de ventes ou de prestations de service et autres activités ordinaires sont évalués à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir à la date de la transaction.
Les produits provenant de l'utilisation par des tiers d'actifs de l'entité correspondent :

- à des intérêts, comptabilisés en fonction du temps écoulé et du rendement effectif de l'actif utilisé,
- à des loyers et redevances comptabilisés au fur et à mesure de leur acquisition en fonction des accords conclus,
- à des dividendes, comptabilisés lorsque le droit des actionnaires sur ces dividendes est établi.

311-4 Les charges nettement précisées quant à leur objet, que des évènements survenus ou en cours rendent probables, entraînent la constitution de provisions.
Les provisions sont rapportées aux résultats quand les raisons qui les ont motivées ont cessé d'exister.

311-5 Dans l'hypothèse où un événement, ayant un lien de causalité direct et prépondérant avec une situation existant à la date d'arrêté des comptes d'un exercice, est connu entre cette date et celle de l'établissement des comptes dudit exercice, il convient de rattacher les charges ou produits liés à cet événement à l'exercice clos.

311-6 Une charge est comptabilisée dans le compte de résultat dès qu'une dépense ne produit aucun avantage économique futur ou bien lorsque les avantages économiques futurs ne remplissent pas ou cessent de remplir les conditions de comptabilisation au bilan en tant qu'actif.

Section 2 - Règles générales d'évaluation

312-1 La méthode d'évaluation des éléments inscrits en comptabilité est fondée en règle générale sur la convention des coûts historiques. Cependant il est procédé dans certaines conditions fixées par le présent règlement et pour certains éléments à une révision de cette évaluation sur la base :

- de la juste valeur (ou coût actuel),
- de la valeur de réalisation,
- de la valeur actualisée (ou valeur d'utilité)

312-2 Le coût historique des biens inscrits à l'actif du bilan lors de leur comptabilisation est constitué, après déduction des taxes récupérables et des remises commerciales, rabais et autres éléments similaires :

- Pour les biens acquis à titre onéreux, par le coût d'acquisition.
- Pour les biens reçus à titre d'apport en nature, par la valeur d'apport.
- Pour les biens acquis à titre gratuit, par la juste valeur à la date d'entrée.
- Pour les biens acquis par voie d'échange, les actifs dissemblables sont enregistrés à la juste valeur des actifs reçus, et les actifs similaires sont enregistrés à la valeur comptable des actifs donnés en échange.
- Pour les biens ou services produits par l'entité, par les coûts de production.

312-3 Le coût d'acquisition d'un actif est égal au prix d'achat résultant de l'accord des parties à la date de l'opération déduction faite des rabais et remises commerciaux, majoré des droits de douanes et autres taxes fiscales non récupérables par l'entité auprès de l'Administration fiscale ainsi que des frais directement attribuables pour obtenir le contrôle de l'actif et sa mise en état d'utilisation.
Les frais de livraison et de manutention initiaux, les frais d'installation, les honoraires de professionnels tels qu'architecte et ingénieurs constituent des frais directement attribuables.
Sont exclus du coût d'acquisition les frais généraux administratifs et les frais engagés à l'occasion de la mise en exploitation d'un bien immobilisé pendant la période intérimaire entre la fin de son installation (date d'arrêt du cumul des coûts d'entrée) et son utilisation à capacité normale.

312-4 Le coût de production d'un bien ou d'un service est égal au coût d'acquisition des matières consommées et services utilisés pour cette production augmenté des autres coûts engagés au cours des opérations de production, c'est à dire des charges directes et des charges indirectes qui peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien ou du service**.**
Les charges liées à une utilisation non optimale des capacités de production (sous-activité) sont exclues lors de la détermination du coût de production d'un actif.

312-5 Une entité apprécie à chaque date de clôture s'il existe un quelconque indice montrant qu'un actif a pu perdre de la valeur. S'il existe un tel indice, l'entité estime la valeur recouvrable de l'actif.

312-6 La valeur recouvrable d'un actif est évaluée à la valeur la plus élevée entre son prix de vente net et sa valeur d'utilité.

- Le prix de vente net d'un actif est le montant qui peut être obtenu de la vente d'un actif lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes, diminué des coûts de sortie.
- La valeur d'utilité d'un actif est la valeur actualisée de l'estimation des flux de trésorerie futurs attendus de l'utilisation continue de l'actif et de sa cession à la fin de sa durée d'utilité.

Dans les cas où il n'est pas possible de déterminer le prix de vente net d'un actif, sa valeur recouvrable sera considérée comme égale à sa valeur d'utilité.
Dans les cas où un actif ne génère pas directement de flux de trésorerie, sa valeur recouvrable est déterminée pour l'unité génératrice de trésorerie à laquelle il appartient.
Des estimations, des moyennes et des calculs simplifiés peuvent fournir une approximation raisonnable des calculs détaillés nécessaires pour déterminer la valeur d'utilité ou le prix de vente net d'un actif tel que prévu dans le présent article.

312-7 Lorsque la valeur recouvrable d'un actif est inférieure à sa valeur comptable nette d'amortissement, cette dernière doit être ramenée à sa valeur recouvrable. Le montant de l'excédent de la valeur comptable sur la valeur recouvrable constitue une perte de valeur.

312-8 La perte de valeur d'un actif est constatée par la diminution dudit actif et par la comptabilisation d'une charge.

312-9 A chaque arrêté des comptes, l'entité apprécie s'il existe un indice montrant qu'une perte de valeur comptabilisée pour un actif au cours d'exercices antérieurs n'existe plus ou a diminué. Si un tel indice existe, l'entité estime la valeur recouvrable de l'actif.

312-10 La perte de valeur constatée sur un actif au cours d'exercices antérieurs est reprise en produit dans le compte de résultat lorsque la valeur recouvrable de cet actif redevient supérieure à sa valeur comptable**.**

La valeur comptable de l'actif est alors augmentée à hauteur de sa valeur recouvrable, sans toutefois pouvoir dépasser la valeur comptable nette d'amortissements qui aurait été
déterminée si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée pour cet actif au cours des exercices antérieurs.

312-11 Après sa comptabilisation initiale en tant qu'actif, et sous réserve des dispositions prévues aux articles 321-20 à 321-27 concernant les réévaluations, une immobilisation corporelle ou incorporelle est comptabilisée à son coût diminué du cumul d'amortissements et du cumul des pertes de valeurs.

CHAPITRE 2 - REGLES SPECIFIQUES D'EVALUATION ET DE COMPTABILISATION

Section 1 - Immobilisations corporelles et incorporelles

321-1 Une immobilisation corporelle est un actif corporel détenu par une entité pour la production, la fourniture de services, la location, l'utilisation à des fins administratives, et dont la durée d'utilisation est censée se prolonger au-delà de la durée d'un exercice.

321-2 Une immobilisation incorporelle est un actif identifiable, non monétaire et immatériel, contrôlé et utilisé par l'entité dans le cadre de ses activités ordinaires. Il s'agit par exemple de fonds commerciaux acquis, de marques, de logiciels informatiques ou autres licences d'exploitation, de franchises, de frais de développement d'un gisement minier destiné à une exploitation commerciale.

321-3 Conformément à la règle générale d'évaluation des actifs, une immobilisation corporelle ou incorporelle est comptabilisée en actif**,**

- s'il est probable que des avantages économiques futurs associés à cet actif iront à l'entité,
- si le coût de l'actif peut être évalué de façon fiable.

321-4 Les principes suivants sont applicables pour regrouper ou séparer les actifs corporels **:**

- les éléments de faible valeur peuvent être considérés comme entièrement consommés dans l'exercice de leur mise en service et par conséquent ne pas être comptabilisés en immobilisations
- les pièces de rechange et matériels d'entretien spécifiques sont comptabilisés en immobilisations corporelles lorsque leur utilisation est liée à certaines immobilisations et si l'entreprise compte les utiliser sur plus d'un exercice.
- les composants d'un actif sont traités comme des éléments séparés s'ils ont des durées d'utilité différentes ou procurent des avantages économiques selon un rythme différent
- les actifs liés à l'environnement et à la sécurité sont considérés comme des immobilisations corporelles s'ils permettent à l'entité d'augmenter les avantages économiques futurs d'autres actifs par rapport à ceux qu'elle aurait pu obtenir s'ils n'avaient pas été acquis

321-5 Les immobilisations sont comptabilisées à leur coût directement attribuable, incluant l'ensemble des coûts d'acquisition et de mise en place, les taxes payées, et autres charges directes. Les frais généraux, les frais administratifs et les frais de démarrage ne sont pas inclus dans ces coûts Le coût d'une immobilisation produite par l'entité pour elle-même inclut le coût des matériaux, la main d'œuvre, et les autres charges de production.
le coût de démantèlement d'une installation à la fin de sa durée d'utilité ou le coût de rénovation d'un site est à ajouter au coût de production ou d'acquisition de l'immobilisation concernée si ce démantèlement ou cette rénovation constitue une obligation pour l'entité.'

321-6 Les dépenses ultérieures relatives à des immobilisations corporelles ou incorporelles déjà comptabilisées en immobilisation sont comptabilisées en charge de l'exercice au cours duquel elles sont encourues si elles restaurent le niveau de performance de l'actif.
Si elles augmentent la valeur comptable de ces actifs, c'est à dire quand il est probable que des avantages économiques futurs, supérieurs au niveau original de performance, iront à l'entité, elles sont comptabilisées en immobilisations et ajoutées à la valeur comptable de l'actif.

Les améliorations qui aboutissent à une augmentation des avantages futurs sont par exemple :

- la modification d'une unité de production permettant d'allonger sa durée d'utilité ou d'augmenter sa capacité,
- l'amélioration de pièces machines permettant d'obtenir une amélioration substantielle de la qualité de la production ou de la productivité de l'unité,
- l'adoption de nouveaux processus de production permettant une réduction substantielle des coûts opérationnels antérieurement constatés.

321-7 L'amortissement correspond à la consommation des avantages économiques liés à un actif corporel ou incorporel et est comptabilisé en charge à moins qu'il ne soit incorporé dans la valeur comptable d'un actif produit par l'entité pour elle-même.
Les principes suivants sont appliqués :

- le montant amortissable est réparti de façon systématique sur la durée d'utilité de l'actif, en tenant compte de la valeur résiduelle probable de cet actif à l'issue de sa période d'utilité pour l'entité et dans la mesure où cette valeur résiduelle peut être déterminée de façon fiable. La valeur résiduelle est le montant net qu'une entreprise s'attend à obtenir pour un actif à la fin de sa durée d'utilité après déduction des coûts de sortie attendus. Cette valeur est le plus souvent insignifiante, sauf dans le cadre de certaines opérations particulière telles que par exemple les concessions ou les projets à durée déterminée.

- le mode d'amortissement d'un actif est le reflet de l'évolution de la consommation par l'entité des avantages économiques de cet actif : mode linéaire, mode dégressif ou mode des unités de production. Si cette évolution ne peut être déterminée de façon fiable, la méthode linéaire est adoptée.
    - l'amortissement linéaire conduit à une charge constante sur la durée d'utilité de l'actif
    - le mode dégressif conduit à une charge décroissante sur la durée d'utilité de l'actif,
    - le mode des unités de production donne lieu à une charge basée sur l'utilisation ou la production prévue de l'actif,
    - le mode progressif qui conduit à une charge croissante sur la durée d'utilité de l'actif.

321-8 Le mode d'amortissement, la durée d'utilité et la valeur résiduelle à l'issue de la durée d'utilité appliqués aux immobilisations corporelles doivent être réexaminés périodiquement ; en cas de modification importante du rythme attendu d'avantages économiques découlant de ces actifs, les prévisions et estimations antérieures sont modifiées pour refléter ce changement de rythme.
Lorsqu'un tel changement s'avère nécessaire, il est comptabilisé comme un changement d'estimation comptable et la dotation aux amortissements de l'exercice et des exercices futurs est ajusté.

321-9 Les terrains et les constructions constituent des actifs distincts et sont traités distinctement en comptabilité même s'ils sont acquis ensemble ; les constructions sont des actifs amortissables, alors que les terrains sont généralement des actifs non amortissables.

321-10 Si la valeur recouvrable d'une immobilisation devient inférieure à sa valeur nette comptable après amortissements, celle ci est ramenée à la valeur recouvrable par la constatation d'une perte de valeur.

321-11 Une immobilisation corporelle ou incorporelle est éliminée du bilan lors de sa sortie de l'entreprise ou lorsque l'actif est hors d'usage de façon permanente et que l'entité n'attend plus aucun avantage économique futur ni de son utilisation ni de sa sortie ultérieure.

321-12 Les profits et les pertes provenant de la mise hors service ou de la sortie d'une immobilisation corporelle ou incorporelle sont déterminés par différence entre les produits de sortie nets estimés et la valeur comptable de l'actif et sont comptabilisés en produits ou en charges opérationnelles dans le compte de résultat.
Les mêmes règles sont applicables dans le cadre d'un abandon d'activités par l'entité.

321-13 La durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle est présumée ne pas dépasser 20 ans. Dans le cas d'un amortissement sur une durée plus longue ou d'une absence d'amortissement, des informations spécifiques sont fournies dans l'annexe aux états financiers.

321-14 Des dépenses de développement ou des dépenses résultant de la phase de développement d'un projet interne constituent une immobilisation incorporelle uniquement si :

- ces dépenses se rapportent à des opérations spécifiques à venir ayant de sérieuses chances de rentabilité globale,
- l'entité a l'intention et la capacité technique, financière et autre d'achever les opérations liées à ces dépenses de développement et de les utiliser ou de les vendre.
- ces dépenses peuvent être évaluées de façon fiable.

321-15 Des dépenses de recherche ou des dépenses résultant de la phase de recherche d'un projet interne constituent des charges à comptabiliser lorsqu'elles sont encourues. Elles ne peuvent être immobilisées.

Cas particulier des immeubles de placement

321-16 Un immeuble de placement est un bien immobilier (terrain, bâtiment ou partie d'un bâtiment) détenu pour en retirer des loyers et/ ou pour valoriser le capital.

Il n'est donc pas destiné :

- à être utilisé dans la production ou la fourniture de biens ou de services ou à des fins administratives,
- ou à être vendu dans le cadre de l'activité ordinaire.

321-17 Après sa comptabilisation initiale en tant qu'immobilisation corporelle, les immeubles de placement peuvent être évalués :

- soit au coût diminué du cumul d'amortissements et du cumul des pertes de valeurs selon la méthode utilisée dans le cadre général des immobilisations corporelles (méthode du coût),
- soit sur la base de la juste valeur (méthode de la juste valeur).

La méthode choisie est appliquée à tous les immeubles de placement jusqu'à leur sortie des immobilisations ou jusqu'à leur changement d'affectation (dans le cas d'un changement d'utilisation d'un immeuble de placement).
Dans le cas où la juste valeur d'un immeuble de placement détenu par une entité ayant opté pour la méthode de la juste valeur ne pourrait pas être déterminée de façon fiable, cet immeuble sera comptabilisé selon la méthode du coût et des informations seront communiquées dans l'annexe concernant la description de l'immeuble, les raisons pour lesquelles la méthode de la juste valeur n'a pas été appliquée, et si possible un intervalle d'estimation de cette juste valeur.

321-18 La perte ou le profit résultant d'une variation de la juste valeur d'un immeuble de placement est comptabilisé dans le résultat net de l'exercice au cours duquel il se produit.
La juste valeur doit refléter l'état réel du marché à la date de clôture de l'exercice.

Cas particulier d'un actif biologique

321-19 Un actif biologique est évalué lors de sa comptabilisation initiale et à chaque date de clôture à sa juste valeur diminuée des frais estimés du point de vente, sauf lorsque sa juste valeur ne peut pas être évaluée de manière fiable. Dans un tel cas, cet actif biologique doit être évalué à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.
Une perte ou un profit provenant d'une variation de la juste valeur diminuée des frais estimatifs des points de vente est constaté dans le résultat net de l'exercice au cours duquel il se produit.

Evaluation des immobilisations : autre traitement autorisé

321-20 Selon le traitement de référence prévu à l'article 321-5, une immobilisation corporelle après sa comptabilisation initiale en tant qu'actif est comptabilisée à son coût diminué du cumul d'amortissement et du cumul des pertes de valeur.
Cependant une entité est autorisée à comptabiliser sur la base de leur montant réévalué les immobilisations corporelles appartenant à une ou plusieurs catégories d'immobilisations qu'elle aura préalablement définies.

321-21 Dans le cadre de cet autre traitement autorisé, chaque immobilisation concernée, après sa comptabilisation initiale en tant qu'actif, est comptabilisée à son montant réévalué, c'est-à-dire à sa juste valeur à la date de réévaluation, diminué du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul des pertes de valeur ultérieures.
Les réévaluations sont effectuées avec une régularité suffisante pour que la valeur comptable des immobilisations concernées ne diffère pas de façon significative de celle qui aurait été déterminée

en utilisant la juste valeur à la date de clôture.
La juste valeur des terrains et constructions est habituellement leur valeur de marché.
Cette valeur est déterminée sur la base d'une estimation effectuée par des évaluateurs professionnels qualifiés.

La juste valeur des installations de production est également leur valeur de marché. En l'absence d'indications sur leur valeur de marché (installation spécialisée), elles sont évaluées à leur coût de remplacement net d'amortissement.

Après réévaluation, les montants amortissables sont déterminés sur la base des montants réévalués.

321-22 Lorsqu'une immobilisation corporelle est réévaluée par application d'un indice déterminé par rapport à son coût de remplacement net d'amortissement ou par référence à la valeur du marché, le cumul des amortissements à la date de réévaluation est ajusté proportionnellement à la valeur brute comptable de l'actif, de sorte que la valeur comptable de cet actif à l'issue de la réévaluation soit égale au montant réévalué.

321-23 Lorsque la valeur comptable d'un actif augmente à la suite d'une réévaluation, l'augmentation est créditée directement en capitaux propres sous le libellé écart de réévaluation. Toutefois une réévaluation positive est comptabilisée en produit dans la mesure où elle compense une réévaluation négative du même actif, antérieurement comptabilisée en charge.

321-24 Lorsque la réévaluation d'un actif fait apparaître une perte de valeur (réévaluation négative), cette perte de valeur est imputée en priorité sur l'écart de réévaluation antérieurement comptabilisé en capitaux propres au titre de ce même actif. Le solde éventuel (écart de réévaluation net négatif) est constaté en charge.

321-25 Toute perte de valeur d'un actif réévalué est traitée comme une réévaluation négative et vient donc en diminution de la réserve de réévaluation à concurrence de cette dernière.

321-26 Toute reprise de perte de valeur d'un actif réévalué est enregistrée comme une réévaluation lorsque la constatation de la perte de valeur a été antérieurement enregistrée comme une réévaluation négative.

321-27 Une immobilisation incorporelle ayant fait l'objet d'une comptabilisation initiale sur la base de son coût peut également être comptabilisée postérieurement à sa comptabilisation initiale sur la base de son montant réévalué, aux mêmes conditions que les immobilisations corporelles. Cependant ce traitement n'est autorisé que si la juste valeur de l'immobilisation incorporelle peut être déterminée par référence à un marché actif.

Section 2 –Actifs financiers non courants (Immobilisations financières) : titres et créances

322-1 Les actifs financiers détenus par une entité, autres que les valeurs mobilières de placement et autres actifs financiers figurant en actif courant, font l'objet d'un enregistrement en comptabilité en fonction de leur utilité et des motifs qui ont prévalu lors de leur acquisition ou lors d'un changement de leur destination, dans une des quatre catégories suivantes :

- titres de participation et créances rattachées, dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'entité, notamment parce qu'elle permet d'exercer une influence sur la société émettrice des titres ou d'en avoir le contrôle : participations dans les filiales, les entreprises associés ou les co-entreprises.

- titres immobilisés de l'activité de portefeuille, destinés à procurer à l'entité à plus ou moins longue échéance une rentabilité satisfaisante, mais sans intervention dans la gestion des entreprises dont les titres sont détenus,
- autres titres immobilisés, représentatifs de parts de capital ou de placements à long terme, que l'entité à la possibilité, ainsi que l'intention ou l'obligation de conserver jusqu'à leur échéance.
- Prêts et créances émis par l'entité et que l'entité n'a pas l'intention ou pas la possibilité de vendre à court terme : créances clients et autres créances d'exploitation à plus de douze mois, prêts à plus de douze mois consentis à des tiers…

Ces quatre catégories d'actifs financiers constituent des immobilisations financières figurant en actifs non courants (toutefois, dans le cadre de l'élaboration des états financiers consolidés, les titres de participations et créances rattachées font l'objet de retraitements conformément aux règles de la consolidation).
Certaines entités, telles que celles qui opèrent dans le secteur financier ou dans le secteur des assurances, peuvent effectuer des distinctions différentes de celles proposées. Des informations sur les distinctions effectuées figurent alors dans l'annexe.

322-2 A la date d'entrée dans les actifs de l'entité, les actifs financiers sont comptabilisés à leur coût, qui est la juste valeur de la contreparties donnée, y compris les frais de courtages, les taxes non récupérables et les frais de banque, mais non compris les dividendes et intérêts à recevoir non payés et courus avant l'acquisition.

322-3 Dans les états financiers individuels les participations dans les filiales, les co-entreprises ou les entités associés qui ne sont pas détenues dans l'unique perspective d'une cession dans un avenir proche, et les créances rattachées à ces participations sont comptabilisées au coût amorti. Elles sont soumises à la clôture de chaque exercice à un test de dépréciation afin de constater une éventuelle perte de valeur, conformément aux règles générales d'évaluation des actifs.

322-4 Le coût amorti correspond au montant auquel l'actif financier (ou le passif financier) a été évalué lors de sa comptabilisation initiale, diminué des remboursements en principal, majoré ou diminué de l'amortissement cumulé de toute différence entre ce montant initial et le montant à l'échéance, et diminué de toute réduction pour perte de valeur ou non recouvrabilité.

322-5 Les participations et créances rattachées détenues dans l'unique perspective de leur cession ultérieure ainsi que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille sont considérés comme des instruments financiers disponibles à la vente et sont évalués, après leur comptabilisation initiale, à leur juste valeur qui correspond notamment :

- pour les titres cotés, au cours moyen du dernier mois de l'exercice,
- pour les titres non cotés à leur valeur probable de négociation, cette valeur pouvant être déterminée à partir de modèles et techniques d'évaluation généralement admis.

Les écarts d'évaluation dégagés lors de cette évaluation à la juste valeur sont comptabilisés directement en diminution ou en augmentation des capitaux propres.
Les montants ainsi constatés en capitaux propres sont repris en résultat net de l'exercice

- lorsque l'actif financier est vendu, recouvré ou transféré,
- ou s'il apparaît une indication objective de dépréciation de l'actif (dans ce cas, la perte nette cumulée comptabilisée directement en capitaux propres doit être sortie des capitaux propres et enregistrée dans le résultat net de l'exercice, en tant que perte de valeur).

Lors de la sortie d'un instrument financier disponible à la vente, les écarts constatés par rapport à la comptabilisation initiale sont portés en résultat, sans compensation entre les charges et les produits relatifs à des actifs différents, sauf dans le cas d'instruments financiers de couverture.

322-6 Les placements détenus jusqu'à leur échéance ainsi que les prêts et créances émis par l'entité et non détenus à des fins de transaction sont évalués au coût amorti. Elles sont également soumises à la clôture de chaque exercice à un test de dépréciation afin de constater une éventuelle perte de valeur, conformément aux règles générales d'évaluation des actifs.

322-7 Les plus ou moins values dégagées lors d'une cession d'immobilisations financières sont comptabilisées à la date de cession, en produits ou en charges opérationnelles.

322-8 En cas de cession partielle d'une partie d'un placement particulier, la valeur d'entrée de la fraction conservée est estimée au coût d'achat moyen pondéré.

322-9 Des informations concernant la méthode de détermination de la valeur comptable des titres ainsi que la méthode de traitement des changements de valeur de marché pour les placements comptabilisés à la valeur de marché figurent dans l'annexe.

Section 3 - Stocks et en cours

323-1 les stocks correspondent à des actifs :

- détenus par l'entité et destinés à être vendus dans le cadre de l'exploitation courante,
- en cours de production en vue d'une telle vente,
- correspondant à des matières premières ou fournitures devant être consommées au cours du processus de production ou de prestation de services.
- Dans le cadre d'une opération de prestation de service, les stocks correspondent au coût des services pour lequel l'entité n'a pas encore comptabilisé les produits correspondants.

Le classement d'un actif en stocks (actifs courants) ou en immobilisations (actifs non courants) s'effectue non pas sur la base de la nature de l'actif mais en fonction de sa destination ou de son usage dans le cadre de l'activité de l'entité.

323-2 Le coût des stocks comprend tous les coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent :

- coûts d'acquisition (achats, matières consommables, frais liés aux achats…)
- coûts de transformation (frais de personnel et autres charges variables ou fixes à l'exception des charges qui pourraient être imputables à une utilisation non optimale de la capacité de production de l'entité),
- frais généraux, frais financiers (conformément aux dispositions de l'article 326-3) et frais administratifs directement imputables aux stocks.

Ces coûts sont calculés soit sur la base des coûts réels, soit sur la base de coûts prédéterminés (coûts standards) régulièrement révisés en fonction des coûts réels.

323-3 Lorsqu'il n'est pas possible de déterminer le coût d'acquisition ou de production par application des règles générales d'évaluation, les stocks sont évalués au coût d'acquisition ou de production des actifs équivalents constaté ou estimé à la date la plus proche de l'acquisition ou de la production desdits actifs.

323-4 Dans les cas où une évaluation sur la base des coûts entraîne des contraintes excessives ou n'est pas réalisable, les actifs en stock (autres que les approvisionnements) sont évalués en pratiquant sur leur prix de vente à la date de clôture de l'exercice un abattement correspondant à la marge pratiquée par l'entité sur chaque catégorie d'actifs.

323-5 Conformément au principe de prudence, les stocks sont évalués au plus faible de leur coût et de leur valeur nette de réalisation. La valeur nette de réalisation correspondant au prix de vente estimé après déduction des coûts d'achèvement et de commercialisation.
Une perte de valeur sur stocks est comptabilisée en charge dans le compte de résultat lorsque le coût d'un stock est supérieur à la valeur nette de réalisation de ce stock.
Les pertes de valeur sur stocks sont déterminées article par article, ou, dans le cas d'actifs fongibles, catégorie par catégorie.

323-6 A leur sortie du magasin ou à l'inventaire, les biens interchangeables (fongibles) sont évalués, soit en considérant que le premier bien entré est le premier bien sorti (PEPS ou FIFO), soit à leur coût moyen pondéré d'acquisition ou de production.

La méthode utilisée pour l'évaluation et le suivi des stocks est indiquée dans l'annexe.

Cas particulier des produits agricoles

323-7 Les produits agricoles sont évalués lors de leur comptabilisation initiale et à chaque date de clôture à leur juste valeur diminuée des coûts estimés du point de vente.
Une perte ou un profit provenant d'une variation de la juste valeur diminuée des coûts estimatifs des points de vente est constaté dans le résultat net de l'exercice au cours duquel il se produit.

Section 4 - Subventions

324-1 Les subventions publiques correspondent à des transferts de ressources publiques destinés à compenser des coûts supportés ou à supporter par le bénéficiaire de la subvention du fait qu'il s'est conformé ou qu'il se conformera à certaines conditions liées à ses activités.

324-2 Les subventions sont comptabilisées en produits dans le compte de résultat sur un ou plusieurs exercices au même rythme que les coûts auxquels elles sont rattachées et qu'elles sont censées compenser. Pour les immobilisations amortissables, le coût correspond à l'amortissement. Ainsi les subventions liées à des actifs amortissables sont comptabilisées en produits dans les proportions de l'amortissement comptabilisé. Dans la présentation du bilan, les subventions liées à des actifs constituent des produits différés.

324-3 Une subvention destinée à couvrir des charges et pertes déjà encourues ou correspondant à un soutien financier immédiat à l'entité sans rattachement à des coûts futurs est comptabilisée en produits à la date à laquelle elle est acquise.

324-4 La reprise d'une subvention finançant une immobilisation non amortissable est étalée sur la durée pendant laquelle l'immobilisation est inaliénable. A défaut de clause d'inaliénabilité, la subvention est reprise en résultat sur 10 ans selon un mode linéaire.

324-5 Les subventions publiques, y compris les subventions non monétaires évaluées à leur juste valeur ne sont comptabilisées en compte de résultat ou en actif que lorsqu'il existe une assurance raisonnable :

- que l'entité se conforme aux conditions attachées aux subventions,
- et que les subventions seront reçues

324-6 Dans le cas exceptionnel où l'entité est amenée à rembourser une subvention, ce remboursement est comptabilisé en tant que changement d'estimation comptable :

- le remboursement est en premier lieu imputé à tout produit différé non amorti lié à la subvention,
- l'excédent est comptabilisé en charges

Section 5 - Provisions pour risques et charges

325-1 Une provision pour charges est un passif dont l'échéance ou le montant est incertain. Elle est comptabilisée lorsque :

- une entité à une obligation actuelle (juridique ou implicite) résultant d'un événement passé,
- il est probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire pour éteindre cette obligation,
- une estimation fiable du montant de cette obligation peut être faite.

325-2 Les pertes opérationnelles futures ne font pas l'objet d'une provision pour charges.

325-3 Le montant comptabilisé en provision pour charges en fin d'exercice correspond à la meilleure estimation des dépenses à supporter jusqu'à l'extinction de l'obligation concernée. Les provisions font l'objet d'une nouvelle estimation à la clôture de chaque exercice.

325-4 Une provision pour charges ne peut être utilisée que pour les dépenses pour lesquelles elle a été comptabilisée à l'origine.

Section 6 - Emprunts et autres passifs financiers

326-1 Les emprunts et autres passifs financiers sont évalués initialement au coût, qui est la juste valeur de la contrepartie nette reçue après déduction des coûts accessoires encourus lors de leur mise en place.
Après acquisition, les passifs financiers autres que ceux détenus à des fins de transaction sont évalués au coût amorti, à l'exception des passifs détenus à des fins de transaction dont l'évaluation est effectuée à la juste valeur.

Le coût amorti d'un passif financier est le montant auquel le passif financier a été évalué lors de sa comptabilisation initiale,

- diminué des remboursements en principal,
- majoré (ou diminué) de l'amortissement cumulé de toute différence entre ce montant initial et le montant à l'échéance,

326-2 Les coûts accessoires encourus pour la mise en place d'un emprunt et les primes de remboursement ou d'émission d'emprunt sont étalés de manière actuarielle sur la durée de l'emprunt.
Les coûts d'emprunt incluent :

- les intérêts sur découverts bancaires et emprunts,
- l'amortissement des primes d'émission ou de remboursement relatives aux emprunts ainsi que l'amortissement des coûts accessoires encourus pour la mise en place des emprunts,
- les charges financières correspondant à des opérations de location-financement,
- les différences de change résultant des emprunts en monnaies étrangères, dans la mesure où elles sont assimilées à un ajustement des coûts d'intérêt.

Les coûts d'emprunt sont comptabilisés en charges financières de l'exercice au cours duquel ils sont encourus, sauf à ce qu'ils soient incorporés dans le coût d'un actif conformément à l'article suivant.

326-3 Autre traitement comptable autorisé **:**
Les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif exigeant une longue période de préparation (plus de 12 mois) avant d'être utilisé ou vendu sont incorporés dans le coût de cet actif (investissement immobilier, stock vinicole.
L'incorporation des coûts d'emprunt est suspendue en cas d'interruption de l'activité productive, et elle cesse lorsque les activités indispensables à la préparation de l'actif préalablement à son utilisation ou à sa vente sont pratiquement toutes terminées.'
Le montant incorporable dans le coût d'un actif correspond aux coûts d'emprunt qui auraient été évités si la dépense relative à l'actif concerné n'avait pas eu lieu.

Section 7 - Evaluation des charges et produits financiers

327-1 Les charges et produits financiers sont pris en compte en fonction de l'écoulement du temps et rattachés à l'exercice pendant lequel les intérêts ont couru.
Les opérations pour lesquelles un différé de paiement est obtenu ou accordé à des conditions inférieures aux conditions du marché sont comptabilisées à leur juste valeur, après déduction du produit financier ou du coût financier lié à ce différé.
L'écart entre la valeur nominale de la contrepartie et la juste valeur de l'opération, correspondant au coût estimatif du crédit obtenu ou accordé, est alors comptabilisé en charges financières dans les comptes de l'acquéreur et en produits financiers dans les comptes du vendeur.

CHAPITRE 3 - MODALITES PARTICULIERES D'EVALUATION ET DE COMPTABILISATION

Section 1 - Opérations faites en commun ou pour le compte de tiers

Sous-section 1 – Sociétés en participation

331-1 Les opérations faites en commun ou les communautés d'intérêt correspondent à un accord contractuel par lequel deux parties ou plus conviennent d'exercer une activité économique sous contrôle conjoint. L'enregistrement de ces opérations chez chacun des coparticipants dépend des clauses contractuelles et de l'organisation comptable prévue par les coparticipants.

331-2 Lorsque la comptabilité des opérations faites en commun est tenue par un gérant, seul juridiquement connu des tiers, les charges et les produits des opérations faites en commun sont compris dans les charges et produits de ce gérant.
Chacun des autres coparticipants enregistre en produits ou en charges uniquement la quote-part de résultat lui revenant.

331-3 Lorsque les opérations faites en commun impliquent le contrôle conjoint et la copropriété d'un ou plusieurs actifs, chaque coparticipant comptabilise en plus de sa quote-part des produits et charges, une quote-part des actifs et passifs.

331-4 Lorsque les opérations en commun sont effectuées dans le cadre d'une entité séparée dans laquelle chaque coparticipant détient une participation, les coparticipants comptabilisent chacun la quote-part leur revenant dans les actifs, les passifs, le résultat, les charges, les produits et les flux de trésorerie de l'entité commune.

Sous-section 2 – Concessions de service public

331-5 Dans le cadre d'une concession de service public, les actifs mis dans la concession par le concédant ou par le concessionnaire sont inscrits à l'actif du bilan de l'entité concessionnaire.

331-6 Le niveau exigé par le service public du potentiel productif des installations concédées est assuré par le jeux des amortissements ou, éventuellement, par des provisions adéquates et en particulier par des provisions pour renouvellement.

Sous-section 3 – Opérations faites pour le compte de tiers

331-7 Les opérations traitées par l'entité pour le compte de tiers en qualité de mandataire sont comptabilisées dans un compte de tiers. Le mandataire enregistre en compte de résultat uniquement la rémunération qu'il perçoit au titre de son mandat.

331-8 Les opérations traitées par l'entité pour le compte de tiers au nom de l'entité sont inscrites selon leur nature dans les charges et les produits de l'entité.

Section 2 - Consolidation - Regroupement d'entités

Comptes consolidés

332-1 Les comptes consolidés visent à présenter le patrimoine, la situation financière et le résultat d'un groupe d'entités comme s'il s'agissait d'une entité unique.

332-2 Toute entité, qui a son siège social ou son activité principale sur le territoire algérien et qui contrôle une ou plusieurs autres entités, établit et publie chaque année les états financiers consolidés de l'ensemble constitué par toutes ces entités.

332-3 L'établissement et la publication des états consolidés sont à la charge des organes d'administration, de direction ou de surveillance de l'entité dominante de l'ensemble consolidé, dite entité consolidante (ou société mère).

332-4 Une entité dominante est dispensée d'établir des états financiers consolidés si elle est détenue quasi-totalement par une autre entité et si elle a obtenu l'accord des détenteurs des intérêts minoritaires. La détention quasi-total signifie que la société dominante détient au moins 90% des droits de vote.

332-5 Le contrôle est défini comme le pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelle d'une entité afin de tirer des avantages de ses activités. Le contrôle est présumé exister dans les cas suivants :

- détention directe ou indirecte (par l'intermédiaire de filiales) de la majorité des droits de vote dans une autre entité;
- pouvoir sur plus de 50% des droits de vote obtenu dans le cadre d'un accord avec les autres associés ou actionnaires,
- pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des dirigeants d'une autre entité,
- pouvoir de fixer les politiques financière et opérationnelle de l'entité en vertu des statuts ou d'un contrat,
- pouvoir de réunir la majorité des droits de vote dans les réunions des organes de gestion d'une entité.

332-6 Sont laissées en dehors du champ d'application de la consolidation les entités pour lesquelles des restrictions sévères et durables remettent en cause substantiellement le contrôle ou l'influence exercée sur elles par l'entité consolidante.
Il en est de même pour les entités dont les actions ou parts ne sont détenues qu'en vue de leur cession ultérieure dans un avenir proche.
Toute exclusion de la consolidation d'entités entrant dans les catégories visées dans cet article est justifiée dans l'annexe des comptes consolidés.

Consolidation des filiales

332-7 Dans le cadre de l'établissement de comptes consolidés, les entités contrôlées sont consolidées suivant la méthode de l'intégration globale.
Cette méthode consiste :

- au bilan, à reprendre les éléments du patrimoine de l'entité consolidante, à l'exception des titres des entités consolidées, et de substituer à la valeur comptable de ces titres non repris, l'ensemble des éléments actifs et passifs constitutifs des capitaux propres de ces entités déterminés d'après les règles de consolidation ;
- au compte de résultat, à substituer aux opérations de la société consolidante, celles réalisées par l'ensemble consolidé, en excluant les opérations traitées entre elles par les entités faisant partie de cet ensemble.

Les états financiers consolidés prennent en compte les intérêts des tiers (intérêts minoritaires) ; ces intérêts des minoritaires figurent sous une rubrique spécifique dans les capitaux propres et dans les résultats nets de l'ensemble consolidé.

332-8 La conversion en monnaie nationale des états financiers des entités étrangères est effectuée selon la méthode suivante :

- les actifs et passifs sont convertis sur la base du cours de clôture.
- les produits et les charges sont convertis au cours de change à la date des transactions ; toutefois pour des raisons pratiques l'utilisation d'un cours de change moyen ou approchant est autorisé.

Les écarts de change qui résultent de ces traitements sont inscrits dans les capitaux propres consolidés jusqu'à la sortie de l'investissement net.

332-9 Si la date de clôture de l'exercice d'une entité comprise dans la consolidation est antérieure de plus de trois mois à la date de clôture de l'exercice de consolidation, les états financiers consolidés sont établis sur la base de comptes intérimaires établis à la date de la consolidation et contrôlés par le commissaire aux comptes de l'entité consolidée ou à défaut par un professionnel chargé du contrôle des comptes.

332-10 L'annexe des états financiers consolidés comporte toutes les informations de caractère significatif permettant d'apprécier correctement le périmètre, le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'ensemble constitué par les entités incluses dans la consolidation.
Il inclut notamment un tableau de variation du périmètre de consolidation précisant toutes les modifications ayant affecté ce périmètre, du fait de la variation du pourcentage de contrôle des entités déjà consolidées, comme du fait des acquisitions et cessions de titres.

Consolidation des entités associées

332-11 Une entité associée est une entité dans laquelle l'entité consolidante exerce une influence notable et qui n'est ni une filiale, ni une entité constituée dans le cadre d'opérations faites en commun.

L'influence notable est présumée exister dans les cas suivants :

- détention (directe ou indirecte) de 20% ou plus des droits de vote,
- représentation dans les organes dirigeants,
- participation au processus d'élaboration des politiques stratégiques,
- transactions d'importance significative, échange d'information technique essentielle ou échange de cadres et de dirigeants.

332-12 Dans le cadre de l'établissement de comptes consolidés, les participations dans les entreprises associées sont comptabilisées selon la méthode de mise en équivalence qui consiste :

- Au niveau de l'actif du bilan consolidé,
  - à substituer à la valeur comptable des titres la part qu'ils représentent dans les capitaux propres et le résultat de l'entité associée,
  - à imputer l'écart ainsi dégagé aux réserves consolidées et au résultat consolidé,

- Au niveau du compte de résultat consolidé,
  - à présenter sous une rubrique particulière la part du groupe dans le résultat de l'entité associée,
  - à prendre en compte dans le calcul du résultat consolidé cette part du groupe dans le résultat de l'entité associée.

Ecart de première consolidation

332-13 L'écart de première consolidation constaté lors de l'entrée d'une entité dans le périmètre de consolidation est déterminé par différence entre :

- le coût d'acquisition des titres de l'entité concerné tel qu'il figure à l'actif de la société détentrice de ces titres,
- et la part non réévaluée des capitaux propres de cette entité revenant à la société détentrice, y compris la part de résultat de l'exercice acquis à la date d'entrée de l'entité dans le périmètre de consolidation.

332-14 L'écart de première consolidation positif se compose généralement de deux éléments qui font l'objet de traitement comptable différent dans le cadre de l'établissement de comptes consolidés :

- Un écart d'évaluation qui correspond à la différence entre la valeur comptable de certains éléments identifiables de l'actif, et la juste valeur de ces mêmes éléments à la date de l'acquisition des titres ;
- Un écart d'acquisition, ou goodwill, qui correspond à l'excédent de l'écart de consolidation qui n'a pas pu être affecté à des éléments identifiables de l'actif, et qui est inscrit à un poste particulier d'actif.

Lorsque l'écart de première consolidation ne peut être réparti entre ses différents composants, il est admis, par mesure de simplification, qu'il soit porté pour la totalité de son montant au poste « écart d'acquisition ».

332-15 Dans le cadre d'une consolidation,

- Les écarts d'évaluation sont imputés aux éléments identifiables des actifs concernés, jusqu'à ramener ces actifs à leur juste valeur déterminée à la date d'acquisition.
- L'écart d'acquisition ou goodwill, s'il est positif, est inscrit à l'actif du bilan sous une rubrique distincte.
- L'écart d'acquisition négatif est inscrit au passif du bilan et constitue un produit comptabilisé d'avance.

332-16 L'écart d'acquisition positif (ou goodwill) est amorti sur sa durée d'utilité, qui est présumée ne pas excéder 20 ans (sauf situation particulière à préciser dans l'annexe) ; la méthode de l'amortissement linéaire est normalement retenue à moins qu'une autre méthode ne soit plus appropriée.
A chaque inventaire, le montant de l'écart d'acquisition positif est comparé à la valeur économique (ou valeur d'utilité) des éléments immatériels constitués par cet écart ; une perte de valeur de l'écart d'acquisition est éventuellement constatée pour ramener le montant de cet écart à sa valeur économique. Cette perte de valeur est irréversible

332-17 Un écart d'acquisition négatif (ou goodwill négatif) est comptabilisé en produit en fonction de son origine :

- Lorsqu'il correspond à des dépenses futures attendues, il est comptabilisé en produit à la date de survenance de ces pertes ou dépenses.
- Lorsqu'il correspond à un écart entre la juste valeur des actifs non monétaires acquis et leur valeur d'acquisition, il est comptabilisé en produits sur la durée d'utilité restante de ces actifs.
- Lorsqu'il ne peut être rattaché ni à des charges futures, ni à des actifs non monétaires, il est immédiatement comptabilisé en produits.

332-18 Toutes explications sur le traitement de l'écart susvisé doivent être données dans l'annexe des comptes consolidés.

Comptes combinés

332-19 Les entités qui forment un ensemble économique soumis à un même centre stratégique de décisions situé ou non sur le territoire algérien, sans qu'existent entre elles de liens juridiques de domination, établissent et présentent des comptes, obligatoirement dénommés « comptes combinés », comme s'il s'agissait d'une seule entité.

332-20 L'établissement et la présentation des comptes combinés obéissent aux règles prévues en matière de comptes consolidés, sous réserve des dispositions résultant de la spécificité des comptes combinés liée à l'absence de liens de participation en capital.

332-21 Les critères d'unicité et de cohésion justifiant l'établissement et la présentation de comptes combinés sont notamment considérés comme remplis dans les situations suivantes :

- entités dirigées par une même personne morale ou par un même groupe de personnes ayant des intérêts communs,
- entités appartenant aux secteurs coopératif ou mutualiste et constituant un ensemble homogène à stratégie et direction communes,
- entités faisant partie d'un même ensemble, non rattachées juridiquement à la société holding (ou sous-holding), mais ayant la même activité et étant placées sous la même autorité,
- entités ayant entre elles des structures communes ou des relations contractuelles suffisamment étendues pour engendrer un comportement économique coordonné dans le temps,
- entités liées entre elles par un accord de partage de résultat (ou toute autre convention) suffisamment contraignant et exhaustif pour que la combinaison de leurs comptes soit plus représentative de leurs activités et de leurs opérations que les comptes personnels de chacune d'elles.

Section 3 - Contrats long terme

333-3 Un contrat à long terme porte sur la réalisation d'un bien, d'un service, ou d'un ensemble de biens ou services dont les dates de démarrage et d'achèvement se situent dans des exercices différents. Il peut s'agir :

- de contrats de construction,
- de contrats de remise en état d'actifs ou de l'environnement,
- de contrats de prestations de services.

333-2 Les charges et les produits concernant une opération effectuée dans le cadre d'un contrat à long terme sont comptabilisés au rythme de l'avancement de l'opération de façon à dégager un résultat comptable au fur et à mesure de la réalisation de l'opération (comptabilisation selon la méthode à l'avancement).

333-3 Si le système de traitement de l'entité ou la nature du contrat ne permet pas d'appliquer la méthode de comptabilisation à l'avancement, ou si le résultat final du contrat ne peut pas être estimé de façon fiable, il est admis, à titre de simplification, de n'enregistrer en produits qu'un montant équivalent à celui des charges constatées dont le recouvrement est probable (comptabilisation selon la méthode à l'achèvement).

333-4 Lorsqu'à la date d'inventaire, et du fait d'évènements survenus ou connus à cette date, il apparaît probable que le total des coûts du contrat sera supérieur au total des produits du contrat (pertes prévisibles à l'achèvement), une provision est constituée à hauteur de la perte totale du contrat non encore mise en évidence par les enregistrements comptables.

Section 4 - Impôts différés

334-1 L'imposition différée est une méthode comptable qui consiste à comptabiliser en charges la charge d'impôt sur le résultat imputable aux seules opérations de l'exercice.

334-2 Un impôt différé correspond à un montant d'impôt sur les bénéfices payable (impôt différé passif) ou recouvrable (impôt différé actif) au cours d'exercices futurs.
Sont enregistrées au bilan et au compte de résultat les impositions différées résultant :

- du décalage temporaire entre la constatation comptable d'un produit ou d'une charge et sa prise en compte dans le résultat fiscal d'un exercice ultérieur dans un avenir prévisible,
- de déficits fiscaux ou de crédits d'impôt reportables dans la mesure où leur imputation sur des bénéfices fiscaux ou des impôts futurs est probable dans un avenir prévisible.
- des aménagements, éliminations et retraitements effectués dans le cadre de l'élaboration d'états financiers consolidés.

A la clôture de l'exercice, un actif ou un passif d'impôt différé est comptabilisé pour toutes les différences temporelles dans la mesure où ces différences temporelles donneront probablement lieu ultérieurement à une charge ou à un produit d'impôts.
Au niveau de la présentation des comptes, les impôts différés Actif sont distingués des créances d'impôt courantes. Les impôts différés Passif sont distingués des dettes d'impôt courantes.

334-3 Les impôts différés sont déterminés ou revus à chaque clôture d'exercice sur la base de la réglementation fiscale en vigueur à la date de clôture ou attendue sur l'exercice au cours duquel l'actif sera réalisé ou le passif réglé, sans calcul d'actualisation.
Des informations concernant ces impôts différés figurent dans l'annexe (origine, montant, date d'expiration, méthode de calcul, enregistrement en comptabilité).

Section 5 - Contrats de location financement

335-1 Un contrat de location est un accord par lequel un bailleur cède au preneur pour une période déterminée le droit d'utilisation d'un actif en échange d'un paiement ou d'une série de paiements.

La location financement est un contrat de location ayant pour effet de transférer au preneur la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété d'un actif avec ou sans transfert de propriété en fin de contrat.

Un contrat de location simple désigne tout contrat de location autre qu'un contrat de location-financement.

La classification d'un contrat de location en contrat de location-financement ou en contrat de location simple dépend de la réalité de la transaction plutôt que de la forme du contrat. Les

exemples de situation qui conduisent normalement à classer un contrat de location en contrat de location-financement sont les suivants :

- la propriété de l'actif est transférée au preneur au terme de la durée de location ;
- le contrat de location donne au preneur l'option d'acheter l'actif à un prix suffisamment inférieur à sa juste valeur à la date à laquelle l'option peut être levée pour que, dés le commencement du contrat de location, il existe une certitude raisonnable que l'option sera levée ;
- la durée de location couvre la majeure partie de la durée de vie économique de l'actif même s'il n'y a pas transfert de propriété ;
- au commencement du contrat de location, la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location s'élève au moins à la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif loué ;
- les actifs loués sont d'une nature spécifique et seul le preneur peut les utiliser sans leur apporter de modifications majeures.

Les contrats de location de terrains qui ne prévoient pas le transfert de la propriété au preneur à l'issue de la durée de location ne peuvent pas constituer des contrats de location-financement. Les versements initiaux éventuellement effectués au titre de ces contrats représentent des pré-loyers (charges comptabilisées d'avance) qui sont amortis sur la durée de contrat de location conformément aux avantages procurés.

335-2 Tout actif faisant l'objet d'un contrat de location financement est comptabilisé à la date d'entrée en vigueur du contrat en respectant le principe de la prééminence de la réalité économique sur l'apparence :

- Chez le preneur :
  - le bien loué est comptabilisé à l'actif du bilan à sa juste valeur, ou à la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location, si cette dernière est inférieure.
  - l'obligation de payer les loyers futurs est comptabilisée pour le même montant au passif du bilan.

- Chez le bailleur non-fabricant ou non-distributeur du bien loué, la créance constituée par l'investissement net correspondant au bien loué est enregistrée à l'actif dans un compte de créance en contrepartie des dettes résultant de l'acquisition de cet investissement (coût d'acquisition incluant les frais initiaux directs liés à la négociation et à la mise en place du contrat).

- Chez le bailleur fabricant ou distributeur du bien loué, la créance est comptabilisée pour un montant égal à la juste valeur du bien conformément aux principes retenus par l'entreprise pour ses ventes fermes (constatation simultanée de la créance et de la vente). Les pertes ou profits sur ventes sont donc comptabilisés dans le résultat de l'exercice.
  Toutefois si les taux d'intérêt du contrat de location sont artificiellement bas, le profit sur la vente doit être limité à ce qu'il aurait été si la location avait été conclue sur la base du taux d'intérêt du marché.
  Les frais initiaux directs engagés par le bailleur pour la négociation et la mise en place du contrat sont constatés en charge à la date de conclusion du contrat.

335-3 Au cours du contrat, les loyers sont comptabilisés chez le bailleur comme chez le locataire en distinguant :

- les intérêts financiers déterminés sur la base d'une formule traduisant un taux de rentabilité périodique constant de l'investissement net,
- le remboursement en principal.

L'actif loué fait l'objet d'un amortissement dans la comptabilité du locataire selon les règles générales concernant les immobilisations. S'il n'existe pas une certitude raisonnable que le preneur devienne propriétaire de l'actif à la fin du contrat de location, l'actif doit être totalement amorti sur la plus courte de la durée du contrat de location et de sa durée d'utilité.

335-4 Un contrat de cession associé à un contrat de location financement est comptabilisé comme s'il ne s'agissait que d'une seule transaction : tout excédent de produits de cession par rapport à la valeur comptable chez le preneur n'est pas enregistré en produits à la date des contrats mais est réparti sur la durée du contrat de location.

Section 6 - Avantages octroyés au personnel

336-1 Les avantages accordés par une entité à son personnel en activité ou non actif sont comptabilisés en charges dès que le personnel a effectué le travail prévu en contrepartie de ces avantages, ou dès que les conditions auxquelles étaient soumises les obligations contractées par l'entité vis à vis de son personnel sont remplies.

336-2 A chaque clôture d'exercice, le montant des engagements de l'entité en matière de pension, de compléments de retraite, d'indemnités et d'allocations en raison du départ à la retraite ou d'avantages similaires des membres de son personnel et de ses associés et mandataires sociaux est constaté sous forme de provisions.
Ces provisions sont déterminées sur la base de la valeur actualisée de l'ensemble des obligations de l'entité vis à vis de son personnel, en utilisant des hypothèses de calcul et des méthodes actuarielles adaptées.

Section 7 - Opérations effectuées en monnaies étrangères

337-1 Les actifs acquis en devises sont convertis en monnaie nationale par conversion de leur coût en devises sur la base du cours de change du jour de la transaction.
Cette valeur est maintenue au bilan jusqu'à la date de consommation, de cession ou de disparition des actifs.

337-2 Les créances et les dettes libellées en monnaies étrangères sont converties en monnaie nationale sur la base du cours de change à la date de l'accord des parties sur l'opération quand il s'agit de transactions commerciales, ou à la date de mise à disposition des monnaies étrangères, quand il s'agit d'opérations financières.

337-3 Lorsque la naissance et le règlement des créances ou des dettes s'effectuent dans le même exercice, les écarts constatés par rapport aux valeurs d'entrée, en raison de la variation des cours de change, constituent des pertes ou des gains de change à inscrire respectivement dans les charges financières ou les produits financiers de l'exercice.

337-4 Lorsque les éléments monétaires (trésorerie et éléments d'actif et de passif devant être reçus ou payés pour des montants de liquidités fixes ou déterminables) libellés en monnaies étrangères subsistent au bilan à la date de clôture de l'exercice, leur enregistrement initial est corrigé sur la base du dernier cours de change à cette date.
Les différences entre les valeurs initialement inscrites dans les comptes (coûts historiques) et celles résultant de la conversion à la date d'inventaire augmentent ou diminuent les montants initiaux.
Ces différences constituent des charges financières ou des produits financiers de l'exercice, sous réserves des limites éventuelles prévues à l'article suivant.

337-5 Lorsque l'opération traitée en devises est assortie par l'entité d'une opération symétrique destinée à couvrir les conséquences de la fluctuation du change, appelée couverture de change, les profits et pertes de change ne sont comptabilisés en compte de résultat qu'à concurrence du risque non couvert. Lorsque les circonstances suppriment en tout ou partie le risque de perte de change, les comptes de bilan concernés sont ajustés en conséquence.

337-6 Les écarts de change relatifs à un élément monétaire qui, en substance, fait partie intégrante de l'investissement net d'une entreprise dans une entité étrangère, sont inscrits dans les capitaux propres des états financiers de l'entreprise jusqu'à la sortie de cet investissement net, date à laquelle ils sont comptabilisés en produits ou en charges.

Un élément monétaire tel qu'une créance ou une dette vis à vis d'une entité étrangère, autre qu'une créance client ou une dette fournisseur, constitue en substance un investissement net de l'entreprise dans cette entité étrangère lorsque le règlement de cette créance ou dette n'est ni planifié, ni probable dans un avenir prévisible.
Toutefois si cette créance ou dette est libellée dans une monnaie étrangère différente de la monnaie de fonctionnement de chacune des deux entreprises concernées, les différences sont inscrites en résultat comme indiqué à l'article 337-4.

337-7 Les écarts de conversion correspondant aux variations du cours de change sur l'investissement net d'une entité dans un de ses établissements situé à l'étranger et autonome en matière de gestion financière et d'exploitation sont enregistrés directement dans les capitaux propres sous une rubrique "écart de conversion" sans être portés au compte de résultat.

Section 8 - Changements d'estimations ou de méthodes comptables, corrections d'erreurs ou d'omissions.

338-1 Les impacts des changements d'estimation comptable fondés sur de nouvelles informations ou sur une meilleure expérience et qui permettent d'obtenir une meilleure information sont inclus dans le résultat net de l'exercice en cours ou des exercices futurs si ces changements les affectent également.

338-2 Les changements de méthodes comptables concernent les modifications de principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués pour une entité pour établir et présenter ses états financiers.

338-3 Un changement de méthode comptable n'est effectué que s'il est imposé dans le cadre d'une nouvelle réglementation ou s'il permet une amélioration dans la présentation des états financiers de l'entité concernée.

338-4 L'impact sur les résultats des exercices antérieurs d'un changement de méthode comptable ou d'une correction d'erreur fondamentale, doit être présenté, après approbation par les organes de gestion habilités, comme un ajustement du solde à l'ouverture des résultats non distribués (imputation sur le montant du poste « report à nouveau » de l'exercice en cours, ou à défaut sur un compte de réserve correspondant à des résultats non distribués).
Les informations de l'exercice précédent sont alors adaptées afin d'assurer au niveau des états financiers la comparabilité entre les deux périodes.
Lorsque cet ajustement du solde d'ouverture ou cette adaptation des informations de l'exercice précédent ne peuvent pas être effectués de façon satisfaisante, des explications sur cette absence d'adaptation ou d'ajustement sont données dans l'annexe.

338-5 L'incidence des changements d'options fiscales correspondant à l'exercice en cours est constatée dans le résultat de l'exercice.

Section 9 - Cas particulier des très petites entités

339-1 Les petites entités qui remplissent certaines conditions de chiffre d'affaires, d'effectif et d'activité fixées par le Ministère des Finances sont assujetties sauf option contraire de leur part à une comptabilité dite de trésorerie.
Cette comptabilité de trésorerie repose sur l'établissement d'un livre de trésorerie dégageant le flux net de trésorerie (recette ou perte nette).

339-2 Les entités assujettis à une comptabilité de trésorerie tiennent compte dans le calcul de leur résultat et dans l'établissement de leur situation financière des variations des actifs, créances et dettes inventoriées constatées entre le début et la fin d'exercice, uniquement dans la mesure où ces éléments présentent un caractère significatif compte tenu de leur importance relative ou de leur nature.

339-3 Dans le cadre d'une comptabilité de trésorerie, le fait générateur de l'enregistrement comptable est l'encaissement (recette) ou le décaissement (dépense).

339-4 La valeur probante d'une comptabilité de trésorerie suppose que les conditions suivantes sont remplies :

- tenue régulière de livres de trésorerie (livre de recettes, avec éventuellement un regroupement des recettes journalières de faible montant, livre de dépenses) enregistrant les opérations dans l'ordre chronologique,
- conservation des principales pièces justificatives : factures reçues ou émises, bandes de caisse, relevés de banque, copies de lettres…). Ces pièces justificatives, internes ou externes à l'entité, sont datées, classées et numérotées.

TITRE IV - PRESENTATION DES ETATS FINANCIERS

CHAPITRE 1 - DEFINITION DES ETATS FINANCIERS

410-1 Toute entité entrant dans le champ d'application du présent système comptable établit annuellement des états financiers.
Les états financiers des entités autres que les très petites entités comprennent :

- un bilan,
- un compte de résultat,
- un tableau des flux de trésorerie,
- un tableau de variation des capitaux propres,
- une annexe précisant les règles et méthodes comptables utilisées et fournissant des compléments d'informations au bilan et au compte de résultat.

410-2 Les considérations à prendre en compte pour l'élaboration et la présentation des états financiers découlent du Cadre Conceptuel du système comptable.
Les états financiers sont l'aboutissement d'un processus de traitement de nombreuses informations et requièrent des travaux de simplification, de synthèse et de structuration.
Ces informations sont collectées, analysées, interprétées, résumées et structurées au travers d'une agrégation présentée dans les états financiers sous forme de rubriques et de totaux. L'étendue du principe d'importance significative détermine l'étendue de cette agrégation, ainsi que l'équilibre entre :

- les avantages procurés aux utilisateurs par la diffusion d'une information détaillée,
- les coûts supportés aussi bien pour élaborer et divulguer cette information que pour l'utiliser.

410-3 Les états financiers sont arrêtés sous la responsabilité des dirigeants de l'entité. Ils sont émis dans un délai maximum de six mois suivant la date de clôture de l'exercice. Ils doivent être distingués des autres informations éventuellement publiées par l'entité.

Chacun des composants des états financiers est clairement identifié et les informations suivantes sont mentionnées de façon précise :

- dénomination sociale, nom commercial, numéro de registre de commerce de l'entité présentant les états financiers,
- nature des états financiers (comptes individuels, comptes consolidés ou comptes combinés),
- date de clôture,
- monnaie de présentation et niveau d'arrondi.

D'autres informations permettant d'identifier l'entité sont également mentionnées :

- adresse du siège social, forme juridique, lieu d'activité et pays d'immatriculation,
- principales activités et nature des opérations effectuées,
- nom de la société mère et éventuellement dénomination du groupe auquel est rattachée l'entité,
- nombre moyen d'employés au cours de la période.

410-4 Les états financiers sont obligatoirement présentés dans la monnaie nationale.
Les montants figurant sur les états financiers peuvent être arrondis au millier d'unités.

410-5 Les états financiers fournissent les informations permettant d'effectuer des comparaisons avec l'exercice précédent**.** Ainsi :

- chacun des postes de bilan, compte de résultat et tableau des flux de trésorerie comporte l'indication du montant relatif au poste correspondant de l'exercice précédent,
- l'annexe comporte des informations comparatives sous forme narrative descriptive et chiffrée.

Lorsque, par suite d'un changement de méthode d'évaluation ou de présentation, un des postes chiffrés d'un état financier n'est pas comparable à celui de l'exercice précédent, il est nécessaire d'adapter les montants de l'exercice précédent afin de rendre la comparaison possible.
L'absence de comparabilité (du fait d'une durée d'exercice différent ou pour toute autre raison), le reclassement ou les modifications apportées aux informations chiffrées de l'exercice précédent pour les rendre comparables sont expliquées dans l'Annexe.

CHAPITRE 2 - LE BILAN

420-1 Le bilan décrit séparément les éléments d'actif et les éléments de passif. Il fait apparaître de façon distincte au moins les rubriques suivantes lorsqu'il existe des opérations concernant ces rubriques :

- **A l'actif :**

- les immobilisations incorporelles,
- les immobilisations corporelles,
- les amortissements
- les participations,
- les actifs financiers,
- les stocks,
- les actifs d'impôt (en distinguant les impôts différés),
- les clients, les autres débiteurs et autres actifs assimilés (charges constatées d'avance),
- la trésorerie positive et équivalents de trésorerie positive,

- **Au passif :**

- les capitaux propres avant distributions décidées ou proposées après la date de clôture, en distinguant le capital émis (dans le cas de sociétés), les réserves, le résultat net de l'exercice et les autres éléments,
- les passifs non courants portant intérêt,
- les fournisseurs et autres créditeurs,
- les passifs d'impôt (en distinguant les impôts différés),
- les provisions pour charges et passifs assimilés (produits constatés d'avance)
- la trésorerie négative et équivalents de trésorerie négative.

Dans le cas de bilan consolidé :

- les participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence,
- les intérêts minoritaires

420-2 La présentation des actifs et des passifs dans le corps du bilan fait ressortir la distinction entre éléments courants et éléments non courants.

420-3 D'autres informations figurent au bilan ou dans l'annexe :

- description de la nature et de l'objet de chacune des réserves,
- part à plus d'un an des créances et des dettes,
- montants à payer et à recevoir,
  - de la maison mère,
  - des filiales,
  - des entités associées au groupe,
  - des autres parties liées (actionnaires, dirigeants…)
- Dans le cadre des sociétés de capitaux, et pour chaque catégorie d'actions,
  - nombre d'actions autorisées, émises, non entièrement libérées,
  - valeur nominale des actions ou le fait que les actions n'ont pas de valeur nominale,
  - évolution du nombre d'actions entre le début et la fin de l'exercice,
  - nombre d'actions détenues par l'entreprise, ses filiales ou les entités associées,
  - actions réservées pour une émission dans le cadre d'options ou de contrats de vente,
  - droits, privilèges et restrictions éventuelles concernant certaines actions.
- Montant des distributions de dividendes proposées, montant des dividendes privilégiés non comptabilisés (sur l'exercice et en cumul), description des autres engagements financiers vis à vis de certains actionnaires à payer et à recevoir.

420-4 Le bilan des banques et des institutions financières assimilées regroupe les actifs et les passifs par nature et les présente dans un ordre correspondant à leur liquidité et exigibilité relative. En plus des informations mentionnées aux articles précédents et nonobstant les réglementations spécifiques relatives à ce secteur d'activité, il fait apparaître au minimum **:**

- A l'actif,
  - la situation de trésorerie vis à vis de la banque centrale,
  - les montants de bons du trésor et autres effets pouvant être mobilisés auprès de la banque centrale,
  - les titres d'Etat et autres titres détenus à titre de placement,
  - les placements auprès d'autres banques, les prêts et avances accordés à d'autres banques,
  - les autres placements monétaires,
  - les titres de placement.

- Au passif,
  - les dépôts reçus d'autres banques,
  - les autres dépôts reçus du marché monétaire,
  - les montants dus à d'autres déposants,
  - les certificats de dépôts,
  - les billets à ordre, lettres de change et autres passifs attestés par document,
  - les autres fonds empruntés.

420-5 Aucune compensation n'est possible entre un élément d'actif et un élément de passif du bilan, sauf si cette compensation est effectuée sur des bases légales ou contractuelles, ou si dès

l'origine il est prévu de réaliser ces éléments d'actif et de passif simultanément ou sur une base nette.

Ainsi un actif et un passif financier sont compensés et le solde net est présenté au bilan lorsqu'une entité :

- dispose d'un droit juridiquement exécutoire de compenser les montants comptabilisés,
- et envisage soit de les éteindre sur une base nette, soit de réaliser l'actif et d'éteindre le passif simultanément.

CHAPITRE 3 - LE COMPTE DE RESULTAT

430-1 Le compte de résultat est un état récapitulatif des charges et des produits réalisés par l'entreprise au cours de l'exercice. Il ne tient pas compte de la date d'encaissement ou de décaissement. Il fait apparaître, par différence, le résultat net de l'exercice : bénéfice/profit ou perte.

430-2 Les informations minimales présentées au compte de résultat sont les suivantes :

- Analyse des charges par nature, permettant de déterminer les principaux agrégats de gestion suivants : marge brute, valeur ajoutée, excédent brut d'exploitation,
- Produits des activités ordinaires,
- Produits financiers et charges financières,
- Charges de personnel,
- Impôts, taxes et versements assimilés,
- Dotations aux amortissements et pertes de valeur concernant les immobilisations corporelles,
- Dotations aux amortissements et pertes de valeur concernant les immobilisations incorporelles,
- Résultat des activités ordinaires,
- Eléments extraordinaires (produits et charges),
- Résultat net de la période avant distribution.
- Pour les sociétés par actions, résultat net par action

Dans le cas de compte de résultat consolidé :

- la quote-part dans le résultat net des entreprises associées et des coentreprises consolidées selon la méthode de mise en équivalence,
- la part des intérêts minoritaires dans le résultat net.

430-3 Les autres informations minimales présentées soit au compte de résultat, soit dans l'annexe en complément du compte de résultat, sont les suivantes :

- Une analyse des produits des activités ordinaires
- Pour les sociétés par actions, le montant des dividendes par action votés ou proposés et le résultat net par action.

Les entreprises ont également la possibilité de présenter dans l'annexe un compte de résultat par fonction. Elles utilisent alors en plus d'une nomenclature des comptes de charges et de produits par nature, une nomenclature des comptes par fonction adaptée à leur spécificité et à leur besoin.

430-4 Les produits et charges résultant de l'activité ordinaire qui sont d'une taille, d'une nature ou d'une incidence telles qu'ils nécessitent d'être mis en évidence pour expliquer les performances de l'entité pour la période sont présentés sous des rubriques spécifiques du compte de résultat (exemple : coût de restructuration, dépréciation exceptionnelle des stocks, coûts résultant d'un abandon partiel d'activité…)

430-5 Le résultat extraordinaire résulte de produits et charges correspondants à des événements ou à des transactions clairement distincts de l'activité ordinaire de l'entité et présentant un caractère exceptionnel (tels qu'expropriations, catastrophe naturelle et imprévisible).

430-6 Le compte de résultat des banques et des institutions financières assimilées regroupe les produits et charges par nature et indique les montants des principaux types de produits et de

charges. Nonobstant les réglementations spécifiques relatives à ce secteur d'activité, le compte de résultat ou l'annexe de ces entités présente :

- les produits d'intérêts et assimilés,
- les charges d'intérêts et assimilées,
- les dividendes reçus,
- les honoraires et les commissions perçus,
- les honoraires et les commissions versés,
- les produits nets résultant de la cession de titres, par catégorie de titres,
- les charges et produits relatifs aux opérations de change,
- les autres produits d'exploitation,
- les pertes sur prêts et avances accordées et non récupérables,
- les charges d'administration générale,
- les autres charges d'exploitation

430-7 Des éléments de produits et de charges sont compensés, et le solde net est présenté au compte de résultat,

- S'ils sont liés à des actifs et des passifs qui font eux-mêmes l'objet d'une compensation conformément aux dispositions de l'article 420-5.
- S'ils résultent d'un ensemble de transactions ou d'évènements identiques ou similaires et que leur importance, leur nature ou leur incidence ne nécessite pas une information séparée (exemple : profits et pertes sur instruments financiers détenus dans un portefeuille de transactions).
- Si une telle compensation est imposée ou autorisée par la réglementation (exemple : profits et pertes dégagés sur la sortie d'actifs non courants, conformément à l'article 321-12, ou opérations de couverture de change telles que prévues à l'article 337-5).

430-8 Le résultat tient compte des charges ou des produits qui ont pris naissance au cours de l'exercice même s'ils sont connus entre la date de clôture de l'exercice et celle de l'établissement des états financiers.
Ainsi les événements survenus postérieurement à la date de clôture mais liés à des circonstances existant à la date de clôture donnent lieu à des ajustements dans la mesure où ils contribuent à fournir des informations permettant une meilleure estimation des actifs ou passifs existant à la clôture de l'exercice.

CHAPITRE 4 - LE TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE (METHODE DIRECTE ET INDIRECTE)

440-1 Le tableau de flux de trésorerie a pour but d'apporter aux utilisateurs des états financiers une base d'évaluation de la capacité de l'entreprise à générer de la trésorerie et des équivalents de trésorerie, ainsi que des informations sur l'utilisation de ces flux de trésorerie.

440-2 Un tableau des flux de trésorerie présente les entrées et les sorties de disponibilités intervenues pendant l'exercice selon leur origine :

- flux générés par les activités opérationnelles (activités qui génèrent des produits et autres activités non liées à l'investissement et au financement)
- flux générés par les activités d'investissement (décaissements sur acquisition et encaissements sur cession d'actifs à long terme),
- flux générés par les activités de financement (activités ayant pour conséquence de modifier la taille et la structure des fonds propres ou des emprunts)

- flux de trésorerie provenant des intérêts des dividendes, présentés séparément et classés de façon permanente d'un exercice à l'autre dans les activités opérationnelles, d'investissement ou de financement.

440-3 Les flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles sont présentés soit par une méthode directe soit par une méthode indirecte.

- la méthode directe qui est recommandée consiste:
  - à présenter les principales rubriques d'entrée et de sortie de trésorerie brute (clients, fournisseurs, impôts…) afin de dégager un flux de trésorerie net,
  - à rapprocher ce flux de trésorerie net du résultat avant impôt de la période considérée.
- la méthode indirecte consiste à ajuster le résultat net de l'exercice en tenant compte :
  - des effets des transactions sans influence sur la trésorerie (amortissements, variations clients, stocks, variations fournisseurs…)
  - des décalages ou des régularisations (impôts différés…),
  - des flux de trésorerie liés aux activités d'investissement ou de financement (plus ou moins values de cession….), ces flux étant présentés distinctement.

440-4 Les disponibilités correspondent :

- aux liquidités, qui comprennent les fonds en caisse et les dépôts à vue (y compris les découverts bancaires remboursables à la demande et autres facilités de caisse),
- aux quasi-liquidités détenues afin de satisfaire les engagements à court terme (placements à court terme très liquides facilement convertibles en liquidités et soumis à un risque négligeable de changement de valeur).

440-5 Les flux de trésorerie suivants peuvent être présentés pour un montant net :

- les liquidités ou quasi-liquidités détenues pour le compte de clients,
- les éléments dont le rythme de rotation est rapide, les montants élevés et les échéances courtes.

CHAPITRE 5 - L'ETAT DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

450-1 L'état de variation des capitaux propres constitue une analyse des mouvements ayant affecté chacune des rubriques constituant les capitaux propres de l'entité au cours de l'exercice.
Les informations minimales à présenter dans cet état concernent les mouvements liés :

- au résultat net de l'exercice,
- aux changements de méthode comptables et aux corrections d'erreurs dont l'impact est directement enregistré en capitaux propres,
- aux autres produits et charges enregistrés directement dans les capitaux propres dans le cadre de correction d'erreurs significatives,
- aux opérations en capital (augmentation, diminution, remboursement…)
- aux distributions de résultat et affectations décidées au cours de l'exercice.

CHAPITRE 6 - L'ANNEXE DES ETATS FINANCIERS

460-1 L'annexe des états financiers comporte des informations sur les points suivants, dès lors que ces informations présentent un caractère significatif ou sont utiles pour la compréhension des opérations figurant sur les états financiers :

- les règles et les méthodes comptables adoptées pour la tenue de la comptabilité et l'établissement des états financiers (la conformité aux normes est précisée, et toute dérogation est expliquée et justifiée),
- les compléments d'information nécessaires à une bonne compréhension du bilan, du compte de résultat, du tableau des flux de trésorerie et de l'état de variation des capitaux propres,
- les informations concernant les entités associées, les co-entreprises, les filiales ou la société mère ainsi que les transactions ayant éventuellement eu lieu avec ces entités ou leurs dirigeants : nature des relations, types de transaction, volume et montant des transactions, politique de fixation des prix concernant ces transactions.
- les informations à caractère général ou concernant certaines opérations particulières nécessaires à l'obtention d'une image fidèle.

Une liste des informations qui doivent figurer dans l'annexe est proposée en annexe 2 (modèle d'états financiers).

460-2 Les notes annexes aux états financiers font l'objet d'une présentation organisée. Chacun des postes du bilan, du compte de résultat, du tableau des flux de trésorerie et du tableau de variation des capitaux propres renvoie à l'information correspondante dans les notes annexes**.**

460-3 Si des événements se produisent après la date de clôture de l'exercice et n'affectent pas la situation de l'actif et du passif pour la période précédant la clôture, aucun ajustement n'est nécessaire.
Cependant ces événements font l'objet d'une information dans l'annexe s'ils sont d'une importance telle que leur omission pourrait affecter les décisions prises par les utilisateurs des états financiers.
L'information précise alors :

- la nature de l'événement,
- l'estimation de l'impact financier ou les raisons pour lesquelles l'impact financier ne peut pas être estimé.

460-4 Les entités faisant appel public à l'épargne fournissent les informations spécifiques nécessaires aux utilisateurs des états financiers pour **:**

- comprendre les performances passées,
- évaluer les risques et la rentabilité de l'entité.

Dans ce cadre, elles fournissent en particulier sur la base de leurs états financiers consolidés des informations concernant :

- les différents types de produits et services relevant de leur activité,
- les différentes zones géographiques où elles opèrent.

460-5 Les entités amenées à publier des états financiers intermédiaires sont tenues de respecter pour l'établissement de ces états la même présentation éventuellement sous forme abrégée, le même contenu et les mêmes méthodes comptables que ceux prévus pour les états financiers de fin d'exercice.

ANNEXE 1 - MODELES D'ETATS FINANCIERS

Ces modèles d'états financiers constituent des modèles de base qui doivent être adaptés à chaque entité afin de fournir des informations financières répondant à la réglementation (création de nouvelles rubriques ou sous rubriques ou suppression de rubriques non significatives et non pertinentes au regard des utilisateurs des états financiers).

La colonne 'note' figurant sur chaque état financier permet d'indiquer face à chaque rubrique le renvoi aux notes explicatives figurant éventuellement dans l'Annexe.

BILAN

Exercice clos le

ACTIF	Note	N Brut	N Amort-Prov.	N Net	N - 1 Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains					
Bâtiments					
Autres immobilisations corporelles					
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT					
ACTIF COURANT					
Stocks et encours					
Créances et emplois assimilés					
Clients					
Autres débiteurs					
Impôts et assimilés					
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie					
TOTAL ACTIF COURANT					
TOTAL GENERAL ACTIF					

BILAN

Exercice clos le

PASSIF	Note	N	N - 1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))			
Ecarts de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))			
Autres capitaux propres – Report à nouveau			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I			
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II			
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés			
Impôts			
Autres dettes			
Trésorerie Passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III			
TOTAL GENERAL PASSIF			

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

COMPTE DE RESULTAT
(Par nature)

Période du au

	Note	N	N - 1
Chiffre d'affaires Variation stocks produits finis et en cours Production immobilisée Subventions d'exploitation			
I - Production de l'exercice			
Achats consommés Services extérieurs et autres consommations			
II - Consommation de l'exercice			
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)			
Charges de personnel Impôts, taxes et versements assimilés			
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION			
Autres produits opérationnels Autres charges opérationnelles Dotations aux amortissements et aux provisions Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL			
Produits financiers Charges financières			
VI- RESULTAT FINANCIER			
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)			
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES			
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES			
VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES			
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges)) (à préciser)			
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE			
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence(1)			
XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1) **Dont part des minoritaires (1)** **Part du groupe (1)**			

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

COMPTE DE RESULTAT
(Par fonction)

(Exemple) **Période du** **au**

	Note	N	N - 1
Chiffres d'affaires			
Coût des ventes			
MARGE BRUTE			
Autres produits opérationnels			
Coûts commerciaux			
Charges administratives			
Autres charges opérationnelles			
RESULTAT OPERATIONNEL			
Fournir le détail des charges par nature (frais de personnel, dotations aux amortissements)			
Produits financiers			
Charges financières			
RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT			
Impôts exigibles sur les résultats ordinaires			
Impôts différés sur résultats ordinaires (variations)			
RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES			
Charges extraordinaires			
Produits extraordinaires			
RESULTAT NET DE L'EXERCICE			
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

Contenu des rubriques du bilan

BILAN ACTIF

Exercice clos le

ACTIF	N Brut	N Amort./Prov.
ACTIF IMMMOBILISE (NON COURANT)		
Ecart d'acquisition (ou goodwill)	207	2807, 2907
Immobilisations incorporelles	20 (hors207)	280 (hors 2807 290(hors 2907)
Immobilisations corporelles	21 / 22 (hors 229)	281,282,291, 292
Immobilisations en cours	23	293
Immobilisations financières		
Titres mis en équivalence – entreprises associées	265	
Autres participations et créances rattachées	26 (hors 265&269)	
Autres titres immobilisés	271/272/273	
Prêts et autres actifs financiers non courants	274/275/276	
TOTAL ACTIF NON COURANT		
ACTIF COURANT		
Stocks et en cours	30 à 38	39
Créances et emplois assimilés		
Clients	41 (hors 419)	491
Autres débiteurs	409, Débit[42,43,44(hors 444à448), 45,46,486,489]	495, 496
Impôts	444, 445, 447	
Autres actifs courants	Débit 48	
Disponibilités et assimilés		
Placements et autres actifs financiers courants	50 (hors 509)	
Trésorerie	519 & autres Débit 51/ débit 52 /, 53, 54	59
TOTAL ACTIF COURANT		
TOTAL GENERAL ACTIF		

Contenu des rubriques du bilan

BILAN PASSIF

Exercice clos le

PASSIF	N
CAPITAUX PROPRES	
Capital émis (ou compte de l'exploitant)	101, 108
Capital non appelé	109
Primes et réserves (Réserves consolidées (1))	104, 106
Ecart de réévaluation	105
Ecart d'équivalence (1)	107
Résultat net (Résultat net part du groupe) (1)	12
Autres capitaux propres – Report à nouveau	11
Part de la société consolidante) (1)	
Part des minoritaires (1)	
TOTAL I	
PASSIFS NON-COURANTS	
Emprunts et dettes financières	16, 17
Impôts (différés et provisionnés)	134,155
Autres dettes non courantes	229
Provisions et produits comptabilis. d'avance	15 (hors 155) , 131, 132
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	
PASSIFS COURANTS	
Fournisseurs et comptes rattachés	40 (hors 409)
Impôts	Crédit 444, 445,447
Autres dettes	419, 509, Crédit[42,43, 44 (hors 444 à 447), 45, 46, 48
Trésorerie Passif	519 et autres Crédit51, crédit 52
TOTAL PASSIFS COURANTS III	
TOTAL GENERAL PASSIF	

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

Contenu des rubriques du compte de résultat

COMPTE DE RESULTAT

(par nature)

Période du au

	N
Ventes et produits annexes	70
Variation stocks produits finis et en cours	71
Production immobilisée	72
Subventions d'exploitation	74
I – Production de l'exercice	
Achats consommés	60
Services extérieurs et autres consommations	61 & 62
II – Consommation de l'exercice	
III VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	
Charges de personnel	63
Impôts, taxes et versements assimilés	64
IV EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	
Autres produits opérationnels	75
Autres charges opérationnelles	65
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	68
Reprise sur pertes de valeur et provisions	78
V RESULTAT OPERATIONNEL	
Produits financiers	76
Charges financières	66
VI RESULTAT FINANCIER	
VII RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)	
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	695 & 698
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	692 & 693
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORSDINAIRES	
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	
VIII RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)	77
Eléments extraordinaires (charges)) (à préciser)	67
IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE	
X RESULTAT NET DE L'EXERCICE	
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)	
XI RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)	
Dont part des minoritaires (1)	
Part du groupe (1)	

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE
(Méthode directe)
Période du au

	Note	Exercice N	Exercice N-1
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissement reçus des clients			
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel			
Intérêts et autres frais financiers payés			
Impôts sur les résultats payés			
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires			
flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser)			
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)			
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers			
dividendes et quote-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)			
Flux de trésorerie provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectués			
Encaissements provenant d'emprunts			
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilés			
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)			
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi – liquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)			

Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice			
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice			
Variation de trésorerie de la période			

Rapprochement avec le résultat comptable		

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE
(Méthode indirecte)
Période du au

	Note	Exercice N	Exercice N-1
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Résultat net de l'exercice			
Ajustements pour :			
- Amortissements et provisions			
- Variation des impôts différés			
- Variation des stocks			
- Variation des clients et autres créances			
- Variation des fournisseurs et autres dettes			
- Plus ou moins values de cession, nettes d'impôts			
Flux de trésorerie générés par l'activité (A)			
Flux de trésorerie provenant des opérations d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations			
Encaissements sur cessions d'immobilisations			
Incidence des variations de périmètre de consolidation (1)			
Flux de trésorerie liés aux opérations d'investissement (B)			
Flux de trésorerie provenant des opérations de financement			
Dividendes versés aux actionnaires			
Augmentation de capital en numéraire			
Emission d'emprunts			
Remboursements d'emprunts			
Flux de trésorerie liés aux opérations de financement (C)			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)			
Trésorerie d'ouverture			
Trésorerie de clôture			
Incidence des variations de cours des devises (1)			
Variation de trésorerie			

ETAT DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

	Note	Capital social	Prime d'émission	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et Résultat
Solde au 31 décembre N-2						
Changement de méthode comptable Correction d'erreurs significatives Réévaluation des immobilisations Profits ou pertes non comptabilisés Dans le compte de résultat Dividendes payés Augmentation de capital Résultat net de l'exercice						
Solde au 31 décembre N-1						
Changement de méthode comptable Correction d'erreurs significatives Réévaluation des immobilisations Profit ou pertes non comptabilisés Dans le compte de résultat Dividendes payés Augmentation de capital Résultat net de l'exercice						
Solde au 31 décembre N						

ANNEXE 2 : CONTENU DE L'ANNEXE AUX ETATS FINANCIERS

L'annexe est un document de synthèse, faisant partie des états financiers. Elle fournit les explications nécessaires pour une meilleure compréhension du bilan et du compte de résultat et complète autant que de besoin les informations utiles aux lecteurs des comptes.

Les éléments d'information chiffrés de l'annexe sont établis selon les mêmes principes et dans les mêmes conditions que ceux figurant sur les autres documents constituant les états financiers.
Une inscription dans l'annexe ne peut cependant en aucun cas se substituer à une inscription dans un des autres documents des Etats Financiers.

L'annexe comporte des informations portant sur les points suivants, dés lors que ces informations présentent un caractère significatif ou sont utiles pour la compréhension des opérations figurant sur les états financiers :

1. Règles et méthodes comptables adoptées pour la tenue de la comptabilité et l'établissement des états financiers

2. Compléments d'information nécessaires à une bonne compréhension du bilan, du compte de résultat, du tableau des flux de trésorerie et de l'état de variation des capitaux propres,

3. Informations concernant les entités associées, filiales ou société mère ainsi que les transactions ayant éventuellement eu lieu avec ces entités ou leurs dirigeants :

4. Informations à caractère général ou concernant certaines opérations particulières nécessaires à l'obtention d'une image fidèle.

Deux critères essentiels permettent de déterminer les informations à faire figurer dans l'annexe :
- le caractère pertinent de l'information,
- son importance relative.

En effet l'annexe ne doit comprendre que les informations significatives, susceptibles d'influencer le jugement que les destinataires des documents peuvent porter sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entreprise.

1. Règles et méthodes comptables adoptées pour la tenue de la comptabilité et l'établissement des états financiers

L'annexe comporte les informations suivantes sur les règles et méthodes comptables dès lors qu'elles sont significatives :

a) La conformité ou la non-conformité aux normes, toute dérogation par rapport à ces normes devant être expliquée et justifiée.

b) L'indication des modes d'évaluation appliqués aux divers postes des Etats Financiers, en particulier :

- En matière d'évaluation des amortissements des éléments corporels et des éléments incorporels figurant au bilan,
- En matière d'évaluation des titres de participation correspondant à des détentions d'au moins 20% du capital
- En matière d'évaluation des provisions,
- En matière d'évaluation et de suivi des stocks

En matière d'évaluation des actifs et des passifs, dans le cas de dérogation à la méthode d'évaluation au coût historique.

c) La mention des méthodes d'évaluation retenues ou des choix effectués lorsque pour une opération plusieurs méthodes sont admises.

d) Les explications sur l'absence de comparabilité des comptes ou sur les reclassements ou modifications apportées aux informations chiffrées de l'exercice précédent pour les rendre comparables.

e) L'incidence sur le résultat des mesures dérogatoires pratiquées en vue d'obtenir des allégements fiscaux.

f) Les explications sur la mise en œuvre de changement de méthode ou de réglementation : justification de ces changements, impact sur les résultats et capitaux propres de l'exercice et des exercices précédents, méthode de comptabilisation.

g) L'indication d'éventuelles erreurs significatives corrigées au cours de l'exercice : nature, impact sur les comptes de l'exercice, méthode de comptabilisation, retraitement des informations comparatives de l'exercice précédent (compte pro-forma).

2. Compléments d'information nécessaires à une bonne compréhension du bilan, du compte de résultat, du tableau des flux de trésorerie et de l'état de variation des capitaux propres

L'annexe comporte les compléments d'information suivants relatifs au bilan, au compte de résultat, au tableau des flux de trésorerie et à l'état de variation des capitaux propres :

h) Etat de l'actif immobilisé en indiquant pour chaque poste : les entrées, les sorties et les virements de poste à poste.

i) Etat des amortissements et des pertes de valeur avec indication des modes de calcul utilisés, des dotations et des reprises effectuées au cours de l'exercice.

j) Indication relative aux engagements pris en matière de crédit bail : nature des biens, traitement comptable, échéance et montants.

k) Précisions sur la nature, le montant et le traitement comptable des dettes particulières à durée indéterminée.

l) Etat des provisions avec indication de la nature précise de chaque provision et de son évolution.

m) En cas de comptabilisation de valeurs réévaluées :
- variation au cours de l'exercice et ventilation de l'écart de réévaluation ;
- mention de la part du capital correspondant à une incorporation de l'écart de réévaluation ;
- indication des informations en coûts historiques pour les immobilisations réévaluées, par la mise en évidence des compléments de valeur et des amortissements supplémentaires qui s'y rapportent.

n) Montant des intérêts et des frais accessoires éventuellement inclus dans le coût de production d'immobilisations et de stocks fabriqués par l'entreprise.

o) Etat des échéances des créances et des dettes à la date d'arrêté des comptes, (en distinguant les éléments à moins d'un an d'échéance, à échéance comprise entre un et cinq ans, et à plus de cinq ans d'échéance).

p) Méthode de détermination de la valeur comptable des titres, méthode de traitement des changements de valeur de marché pour les placements comptabilisés à la valeur de marché.

q) Indication, pour chaque poste d'éléments fongibles de l'actif circulant (stocks, titres de placement, Instruments financiers dérivés) de la différence, lorsqu'elle est d'un montant significatif, entre :
- d'une part, leur évaluation suivant la méthode pratiquée,
- d'autre part, leur évaluation sur la base du dernier prix de marché connu à la clôture des comptes.

r) Précisions sur la nature, le montant, les évolutions, les pertes de valeur ou amortissements et le traitement comptable :
- du fonds commercial ou « goodwill »
- des écarts de conversion en monnaie nationale d'éléments chiffrés en devises ;
- des produits à recevoir et charges à payer au titre de l'exercice ;
- des produits et charges imputables à un autre exercice (charges et produits constatés d'avance)
- des éléments extraordinaires ;
- des dettes et créances d'impôts différés ;
- des provisions pour engagements de retraite et indemnités assimilées.
- Des quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun

s) Ventilation du chiffre d'affaires :
- par catégories d'activités ;
- par marchés géographiques.

t) Nature et objet de chacune des réserves figurant en capitaux propres.

u) Description des produits et charges résultant de l'activité ordinaire mais nécessitant du fait de leur importance ou de leur nature d'être mis en évidence pour expliquer les performances de l'entité pour la période.

Exemple :
- coût de restructuration,
- perte de valeur exceptionnelle des stocks,
- abandon partiel d'activité,
- Cessions d'immobilisations,
- Règlements de litiges.

3. Informations concernant les entités associées et les transactions ayant eu lieu avec ces entités ou leurs dirigeants

v) En ce qui concerne les entités détenues à plus de 20% ou sur lesquelles l'entreprise exerce une influence notable : Indication du nom, du siège social, du montant des capitaux propres du dernier exercice clos et de la fraction de capital détenue.

w) Pour les membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance, montant global, pour chaque catégorie :
- Des avances et crédits alloués avec indication des conditions consenties et des remboursements opérés pendant l'exercice, ainsi que le montant des engagements pris pour leur compte,
- Des rémunérations brutes globales allouées au titre de l'exercice,
- Du montant des engagements contractés pour pensions de retraite à leur profit,
- Des stocks options.

x) Indication de la fraction des immobilisations financières, des créances et des dettes ainsi que des charges et produits financiers concernant :
- la maison mère,
- les filiales,
- les entités associées au groupe,
- les autres parties liées (actionnaires, dirigeants…)

y) Nature des relations, types de transaction, volume et montant des transactions, politique de fixation des prix concernant les transactions effectuées au cours de l'exercice avec les entités associées ou leurs dirigeants.

Dans le cadre de comptes consolidés :

z) Explications sur les entités laissées en dehors du champ d'application de la consolidation :
- entités pour lesquelles des restrictions sévères et durables remettent en cause substantiellement le contrôle ou l'influence exercée sur elles par l'entité consolidante.

- Entités dont les actions ou parts ne sont détenues qu'en vue de leur cession ultérieure : situation financière de ces entités, justification de l'absence de consolidation, méthode de comptabilisation des titres.

aa) Les informations de caractère significatif permettant d'apprécier correctement le périmètre, le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'ensemble constitué par les entités incluses dans la consolidation.
Notamment tableau de variation du périmètre de consolidation précisant les modifications ayant affecté ce périmètre, du fait de la variation du pourcentage de contrôle des entités déjà consolidées, comme du fait des acquisitions et cessions de titres.

bb) Affectation des écarts de première consolidation et méthode d'amortissement des écarts d'acquisition positif (ou goodwill).

4. Informations à caractère général ou concernant certaines opérations particulières

cc) Dans le cadre des sociétés de capitaux, et pour chaque catégorie d'actions,

- nombre d'actions autorisées, émises, non entièrement libérées,
- valeur nominale des actions (ou indication de l'absence de valeur nominale),
- évolution du nombre d'actions entre le début et la fin de l'exercice,
- nombre d'actions détenues par l'entreprise, ses filiales ou les entités associées,
- actions réservées pour une émission dans le cadre d'options ou de contrats de vente,
- droits, privilèges et restrictions éventuelles concernant certaines actions.

dd) Montant des distributions de dividendes proposées, montant des dividendes privilégiés non comptabilisés (sur l'exercice et en cumul), description des autres engagements financiers vis à vis de certains actionnaires à payer et à recevoir.

ee) Indication des parts bénéficiaires, obligations convertibles, échangeables, bons de souscription, et titres similaires émis par la société avec indication par catégorie de leur nombre, de leur valeur nominale et de l'étendue des droits qu'ils confèrent.

ff) Effectif moyen employé pendant l'exercice (ventilé par catégorie). L'effectif moyen employé s'entend de l'effectif moyen, salarié d'une part, et mis à la disposition de l'entité pendant l'exercice d'autre part.

gg) Analyse des éléments significatifs sectoriels par secteur d'activité et par secteur géographique.

hh) Montant des engagements financiers non inscrits au bilan

- Assortis de sûretés réelles
- Concernant les effets de commerce et assimilés escomptés non échus,
- Résultant d'opérations ou de contrats de «portage »,
- Consentis de manière conditionnelle.

ii) Montant des engagements pris en matière de pensions, compléments de retraite et indemnités assimilées non comptabilisés à la clôture de l'exercice.

jj) Informations sur l'ensemble des transactions effectuées au cours de l'exercice sur les marchés de produits dérivés, dès lors qu'elles représentent des valeurs significatives.

kk) Risques et pertes non mesurables à la date d'établissement des Etats Financiers et n'ayant pas fait l'objet d'une provision

ll) Evénements survenus postérieurement à la clôture de l'exercice, n'affectant pas la situation de l'actif ou du passif de la période précédant la clôture, mais susceptible par leur importance et leur influence probable sur le patrimoine, la situation financière ou l'activité de l'entité d'affecter le jugement des utilisateurs des états financiers.

mm) Aides publiques non comptabilisées du fait de leur nature mais présentant un caractère significatif ; par exemple, mesures prises par l'Etat destinées à fournir un avantage économique spécifique et bien défini à une entité ou à une catégorie d'entités : octroi de garanties, mise à disposition d'études, octroi de prêts à taux bonifié, mise en place d'une politique d'achat visant à soutenir les ventes.

Modèles de tableaux pouvant figurer dans l'annexe

EVOLUTION DES IMMOBILISATIONS ET DES ACTIFS FINANCIERS NON COURANTS

RUBRIQUES ET POSTES	Notes	Valeur brute à l'ouverture de l'exercice	Augmentations de l'exercice	Diminutions de l'exercice	Valeur brute à la clôture de l'exercice
Immobilisations incorporelles Immobilisations corporelles Participations Autres actifs financiers non courants					

Rq. 1 : Chaque rubrique est à développer au moins selon la nomenclature des postes figurant au bilan
Rq. 2 : La colonne note permet d'indiquer par un renvoi les informations complémentaires portées en annexe concernant
la rubrique (variations résultant de regroupement d'entreprises, méthode d'évaluation…)
Rq. 3 : la colonne augmentation est subdivisée si nécessaire en 'acquisitions', 'apports', 'créations'
Rq. 4 : la colonne diminution est subdivisée si nécessaire en 'cessions', 'scissions', 'mises hors service'

TABLEAU DES AMORTISSEMENTS

RUBRIQUES ET POSTES	Notes	Amortissements cumulés en début d'exercice	Augmentations Dotations de l'exercice	Diminutions Eléments sortis	Amortissements cumulés en fin d'exercice
Goodwill Immobilisations incorporelles Immobilisations corporelles Participations Autres actifs financiers non courants					

Rq. 1 : Chaque rubrique est à développer au moins selon la nomenclature des postes figurant au bilan
Rq. 2 : La colonne note permet d'indiquer par un renvoi les informations complémentaires portées en annexe concernant la rubrique (durées d'utilité ou taux d'amortissement utilisé, modification des taux d'amortissements…)

TABLEAU DES PERTES DE VALEUR SUR IMMOBILISATIONS ET AUTRES ACTIFS NON COURANTS

RUBRIQUES ET POSTES	Notes	Pertes de valeur cumulées en début d'exercice	Augmentations Pertes de valeur sur l'exercice	Reprises sur pertes de valeur	Pertes de valeur cumulées en fin d'exercice
Goodwill Immobilisations incorporelles Immobilisations corporelles Participations Autres actifs financiers non courants					

TABLEAU DES PARTICIPATIONS (FILIALES ET ENTITES ASSOCIEES

FILIALES ET ENTITES ASSOCIEES	Notes	Capitaux propres	Dont capital	Quote-part de capital détenu (%)	Résultat dernier exercice	Prêts et avances accordés	Dividendes encaissés	Valeur comptable des titres détenus
FILIALES Entité A Entité B ENTITES ASSOCIEES Entité 1 Entité 2								

TABLEAU DES PROVISIONS

RUBRIQUES ET POSTES	Notes	Provisions cumulées en début d'exercice	Dotations de L'exercice	Reprises sur l'exercice	Provisions cumulées en fin d'exercice
PROVISIONS PASSIFS NON COURANTS Provisions pour pensions et obligations similaires Provisions pour impôts Provisions sur litiges ……..					
TOTAL					

PROVISIONS PASSIFS COURANTS Provisions pour pensions et obligations similaires Autres provisions liées au personnel Provisions pour impôts					
TOTAL					

ETAT DES ECHEANCES DES CREANCES ET DES DETTES A LA CLOTURE DE L'EXERCICE

RUBRIQUES ET POSTES	Notes	A un an Au plus	A plus d'un an Et 5 ans au plus	A plus de 5 ans	TOTAL
CREANCES Prêts Clients Impôts Autres débiteurs					
TOTAL					
DETTES Emprunts Autres dettes Fournisseurs Impôts Autres créditeurs					
TOTAL					

DEUXIEME PARTIE - NOMENCLATURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES

TITRE I - NOMENCLATURE DES COMPTES

CHAPITRE 1 - PRINCIPES DU PLAN DE COMPTES

510-1 Chaque entité établit au moins un plan de comptes adapté à sa structure, son activité, et ses besoins en information de gestion. Le compte est la plus petite unité retenue pour le classement et l'enregistrement des mouvements comptables.
Les comptes sont regroupés en catégories homogènes appelées classe. Il existe deux catégories de classe de comptes :

- des classes de comptes de situation
- des classes de comptes de gestion.

Chaque classe est subdivisée en comptes qui sont identifiés par des numéros à deux chiffres ou plus, dans le cadre d'une codification décimale.

CHAPITRE 2 - CADRE COMPTABLE OBLIGATOIRE

520-1 Un résumé du plan de comptes présentant pour chaque classe la liste des comptes à deux chiffres constitue le cadre comptable dont l'application est obligatoire pour toutes les entités quelle que soit leur activité et quelle que soit leur taille sauf dispositions spécifiques les concernant. A l'intérieur de ce cadre, les entités ont la possibilité d'ouvrir toutes les subdivisions nécessaires pour répondre à leurs besoins.
Une nomenclature de comptes à trois chiffres ou plus est également proposée.

521 Les opérations relatives au bilan sont réparties en cinq classes de comptes qualifiées de comptes de bilan.
Le cadre comptable de ces comptes de bilan est le suivant :

- **Classe 1 Comptes de capitaux**
  - 10 Capital, réserves et assimilées
  - 11 Report à nouveau
  - 12 Résultat de l'exercice
  - 13 Produits et charges différés – hors cycle d'exploitation
  - 14 Disponible
  - 15 Provisions pour charges – passifs non courants
  - 16 Emprunts et dettes assimilés
  - 17 Dettes rattachées à des participations
  - 18 Comptes de liaison des établissements et sociétés en participation
  - 19 (disponible)

- **Classe 2 Comptes d'immobilisations**
  - 20 Immobilisations incorporelles
  - 21Immobilisations corporelles
  - 22 Immobilisations en concession
  - 23 Immobilisations en cours

- 24 (disponible)
- 25 (disponible)
- 26 Participations et créances rattachées à des participations
- 27 Autres immobilisations financières
- 28 Amortissement des immobilisations
- 29 Pertes de valeur sur immobilisations

- **Classe 3 Comptes de stocks et en-cours**
  - 30 Stocks de marchandises
  - 31 Matières premières et fournitures
  - 32 Autres approvisionnements
  - 33 En-cours de production de biens
  - 34 En cours de production de services
  - 35 Stocks de produits
  - 36 Stocks provenant d'immobilisations
  - 37 Stocks à l'extérieur (en cours de route, en dépôt ou consignation)
  - 38 Achats stockés
  - 39 Pertes de valeur sur stocks et en cours

- **Classe 4 Comptes de tiers**
  - 40 Fournisseurs et comptes rattachés
  - 41 Clients et comptes rattachés
  - 42 Personnel et comptes rattachés
  - 43 Organismes sociaux et comptes rattachés
  - 44 Etat, collectivités publiques, organismes internationaux et comptes rattachés
  - 45 Groupe et associés
  - 46 Débiteurs divers et créditeurs divers
  - 47 Comptes transitoires ou d'attente
  - 48 Charges ou produits constatés d'avance et provisions
  - 49 Pertes de valeur sur comptes de tiers

- **Classe 5 Comptes financiers**
  - 50 Valeurs mobilières de placement
  - 51 Banques, établissements financiers et assimilés
  - 52 Instruments financiers dérivés
  - 53 Caisse
  - 54 Régies d'avances et accréditifs
  - 55 (disponible)
  - 56 (disponible)
  - 57 (disponible)
  - 58 Virements internes
  - 59 Pertes de valeur sur actifs financiers courants

521-1 Les opérations relatives au compte de résultat (présentation par nature de charges) sont réparties en deux classes de comptes qualifiées de comptes de gestion.
Le cadre comptable de ces comptes de gestion par nature est le suivant :

- **Classe 6 Comptes de charges**
  - 60 Achats consommés
  - 61 Services extérieurs
  - 62 Autres services extérieurs
  - 63 Charges de personnel
  - 64 Impôts, taxes et versements assimilés
  - 65 Autres charges opérationnelles
  - 66 Charges financières
  - 67 Eléments extraordinaires (charges)
  - 68 Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur
  - 69 Impôts sur les résultats et assimilés

- **Classe 7 Comptes de produits**
  - 70 Ventes de marchandises, de produits fabriqués –de prestations de services et produits annexes.
  - 72 Production stockée ou déstockée
  - 73 Production immobilisée
  - 74 Subventions d'exploitation
  - 75 Autres produits opérationnels
  - 76 Produits financiers
  - 77 Eléments extraordinaires (produits)
  - 78 Reprises sur pertes de valeur et provisions
  - 79 (disponible).

521-2 Les classes 0, 8 et 9 non utilisées au niveau du cadre comptable sont utilisées librement par les entités pour le suivi de leur comptabilité de gestion, de leurs engagements financiers hors bilan, ou d'éventuelles opérations particulières qui n'auraient pas leur place dans les comptes des classes 1 à 7.

Un suivi permanent des engagements financiers hors bilan constitue une obligation ; la situation de ces engagements en fin de période figure dans l'annexe des états financiers.

NOMENCLATURE DES COMPTES A TROIS CHIFFRES

1 CLASSE 1 - COMPTES DE CAPITAUX

10 Capital, réserves et assimilés

101 Capital émis (capital social ou fonds de dotation, ou fonds d'exploitation)
103 Primes liées au capital social
104 Ecart d'évaluation
105 Ecart de réévaluation
106 Réserves (légale, statutaire, ordinaire, réglementée)
107 Ecart d'équivalence
108 Compte de l'exploitant
109 Capital souscrit non appelé

11 Report à nouveau

12 Résultat de l'exercice

13 Produits et charges différés – hors cycle d'exploitation

131 Subventions d'équipement
132 Autres subventions d'investissements
133 Impôts différés actif
134 Impôts différés passif
138 Autres produits et charges différés

15 Provisions pour charges - passifs non courants

153 Provisions pour pensions et obligations similaires
155 Provisions pour impôts
156 Provisions pour renouvellement des immobilisations (concession)
158 Autres provisions pour charges – passifs non courants

16 Emprunts et dettes assimilés

161 Titres participatifs
162 Emprunts obligataires convertibles
163 Autres emprunts obligataires
164 Emprunts auprès des établissements de crédit
165 Dépôts et cautionnements reçus
167 Dettes sur contrat de location-financement
168 Autres emprunts et dettes assimilés
169 Primes de remboursement des obligations

17 Dettes rattachées à des participations

171 Dettes rattachées à des participations groupe
172 Dettes rattachés à des participations hors groupe
173 Dettes rattachés à des sociétés en participation
178 Autres dettes rattachés à des participations

18 Comptes de liaison des établissements et sociétés en participation
181 Comptes de liaison entre établissements
188 Comptes de liaison entre sociétés en participation

19 (disponible)

2 CLASSE 2 – COMPTES D'IMMOBILISATIONS

20 Immobilisations incorporelles
203 Frais de développement immobilisables
204 Logiciels informatiques et assimilés
205 Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques
207 Ecart d'acquisition – « goodwill »
208 Autres immobilisations incorporelles

21 Immobilisations corporelles
211 Terrains
212 Agencements et aménagements de terrain
213 Constructions
215 Installations techniques, matériel et outillage industriels
218 Autres immobilisations corporelles

22 Immobilisations en concession
221 Terrains en concession
222 Agencements et aménagements de terrain en concession
223 Constructions en concession
225 Installations techniques en concession
228 Autres immobilisations corporelles en concession
229 Droits du concédant

23 Immobilisations en cours
232 Immobilisations corporelles en cours
237 Immobilisations incorporelles en cours
238 Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations

24 (disponible)

25 (disponible)

26 Participations et créances rattachées à des participations
261 Titres de filiales
262 Autres titres de participation
265 Titres de participation évalués par équivalence (entreprises associés)
266 Créances rattachées à des participations groupe
267 Créances rattachés à des participations hors groupe

268 Créances rattachés à des sociétés en participation
269 Versements restant à effectuer sur titres de participation non libérés

27 Autres immobilisations financières

271 Titres immobilisés autres que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille
272 Titres représentatifs de droit de créance (obligations, bons)
273 Titres immobilisés de l'activité de portefeuille
274 Prêts et créances sur contrat de location-financement
275 Dépôts et cautionnements versés
276 Autres créances immobilisées
279 Versements restant à effectuer sur titres immobilisés non libérés

28 Amortissement des immobilisations

280 Amortissement des immobilisations incorporelles
2803 Amortissement des frais de recherche et développement immobilisables
2804 Amortissement des logiciels informatiques et assimilés
2805 Amortissement concessions & droits similaires, brevets, licences, marques
2807 Amortissement écart d'acquisition (goodwill)
2808 Amortissement autres immobilisations incorporelles
281 Amortissement des immobilisations corporelles
2812 Amortissement agencements et aménagements de terrain
2813 Amortissement constructions
2815 Amortissement Installations techniques
2818 Amortissement autres immobilisations corporelles
282 Amortissement des immobilisations mises en concession

29 Pertes de valeur sur immobilisations

290 Pertes de valeur sur immobilisations incorporelles
2903 Pertes de valeur sur frais de recherche et développement immobilisables
2904 Pertes de valeur sur logiciels informatiques et assimilés
2905 Pertes de valeur sur concessions & droits similaires, brevets, licences, marques
2907 Pertes de valeur sur écart d'acquisition
2908 Pertes de valeur sur autres immobilisations incorporelles
291 Pertes de valeur sur immobilisations corporelles
2912 Pertes de valeur sur agencements et aménagements de terrain
2913 Pertes de valeur sur constructions
2915 Pertes de valeur sur Installations techniques
2918 Pertes de valeur sur autres immobilisations corporelles
292 Pertes de valeur sur immobilisations mises en concession
293 Pertes de valeur sur immobilisations en cours
296 Pertes de valeur sur participations et créances rattachées à participations
297 Pertes de valeur sur autres titres immobilisés
298 Pertes de valeur sur autres actifs financiers immobilisés

3 CLASSE 3 - COMPTES DE STOCKS ET EN-COURS

30 Stocks de marchandises

31 Matières premières et fournitures

32 Autres approvisionnements

321 Matières consommables
322 Fournitures consommables
326 Emballages

33 En cours de production de biens

331 Produits en cours
335 Travaux en cours

34 En cours de production de services

341 Etudes en cours
345 Prestations de services en cours

35 Stocks de produits

351 Produits intermédiaires
355 Produits finis
358 Produits résiduels ou matières de récupération (déchets, rebuts)

36 Stocks provenant d'immobilisations

37 Stocks à l'extérieur (en cours de route, en dépôt ou en consignation)

38 Achats stockés

39 Pertes de valeur sur stocks et en cours

390 Pertes de valeur sur Stocks de marchandises
391 Pertes de valeur sur Matières premières et fournitures
392 Pertes de valeur sur Autres approvisionnements
393 Pertes de valeur sur En cours de production de biens
394 Pertes de valeur sur En cours de production de services
395 Pertes de valeur sur stocks de produits
397 Pertes de valeur sur Stocks à l'extérieur

4 CLASSE 4 – COMPTES DE TIERS

40 Fournisseurs et comptes rattachés

401 Fournisseurs de stocks et services
403 Fournisseurs effets à payer
404 Fournisseurs d'immobilisations
405 Fournisseurs d'immobilisations effets à payer

408 Fournisseurs factures non parvenues
409 Fournisseurs débiteurs : avances et acomptes versés, RRR à obtenir, autres créances

41 Clients et comptes rattachés
411 Clients
413 Clients, effets à recevoir
416 Clients douteux
417 Créances sur travaux ou prestations en cours
418 Clients - produits non encore facturés
419 Clients créditeurs – avances reçues, RRR à accorder et autres avoirs à établir

42 Personnel et comptes rattachés
421 Personnel, rémunérations dues
422 Fonds des œuvres sociales
423 Participation des salariés au résultat
425 Personnel, avances et acomptes accordés
426 Personnel, dépôts reçus
427 Personnel, oppositions
428 Personnel, charges à payer et produits à recevoir

43 Organismes sociaux et comptes rattachés
431 Sécurité sociale
432 Autres organismes sociaux
438 Organismes sociaux, charges à payer et produits à recevoir

44 Etat, collectivités publiques, organismes internationaux et comptes rattachés
441 Etat et autres collectivités publiques, subventions à recevoir
442 Etat, impôts et taxes recouvrables sur des tiers
443 Opérations particulières avec l'Etat et les collectivités publiques
444 Etat, impôts sur les résultats
445 Etat, taxes sur le chiffre d'affaires
446 Organismes internationaux
447 Autres impôts, taxes et versements assimilés
448 Etat, charges à payer et produits à recevoir (hors impôts)

45 Groupe et Associés
451 Opérations Groupe
455 Associés - comptes courants
456 Associés, opérations sur le capital
457 Associés, dividendes à payer
458 Associés, opérations faites en commun ou en groupement

46 Débiteurs divers et créditeurs divers
462 Créances sur cessions d'immobilisations
464 Dettes sur acquisitions valeurs mobilières de placement & Instruments financiers dérivés

465 Créances sur cessions valeurs mobilières de placement & Instruments financiers dérivés
467 Autres comptes débiteurs ou créditeurs
468 Divers charges à payer et produits à recevoir

47 Comptes transitoires ou d'attente

48 Charges ou produits constatés d'avance et provisions
481 Provisions - passifs courants
486 Charges constatées d'avance
487 Produits constatés d'avance

49 Pertes de valeur sur comptes de tiers
491 Pertes de valeur sur comptes de clients
495 Pertes de valeur sur comptes du groupe et sur associés
496 Pertes de valeur sur comptes de débiteurs divers
498 Pertes de valeur sur autres comptes de tiers

5 CLASSE 5 – COMPTES FINANCIERS

50 Valeurs mobilières de placement
501 Part dans des entreprises liées
502 Actions propres
503 Autres actions ou titres conférant un droit de propriété
506 Obligations, bons du trésor et bons de caisse à court terme
508 Autres valeurs mobilières de placement et créances assimilés
509 Versements restant à effectuer sur valeurs mobilières de placement non libérées

51 Banque, établissements financiers et assimilés
511 Valeurs à l'encaissement
512 Banques comptes courants
515 Trésor public et établissements publics
517 Autres organismes financiers
518 Intérêts courus
519 Concours bancaires courants

52 Instruments financiers dérivés

53 Caisse

54 Régies d'avances et accréditifs
541 Régies d’avances
542 Accréditifs

58 Virements internes

581 Virements de fonds

588 Autres virements internes

59 Pertes de valeur sur actifs financiers courants

591 Pertes de valeur sur valeurs en banque et Etablissements financiers

594 Pertes de valeurs sur régies d'avances et accréditifs

6 CLASSE 6 : COMPTES DE CHARGES

60 Achats consommés

600 Achats de marchandises vendues

601 Matières premières

602 Autres approvisionnements

603 Variations des stocks

604 Achats d'études et de prestations de services

605 Achats de matériels, équipements et travaux

607 Achats non stockés de matières et fournitures

608 Frais accessoires d'achat

609 Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats

61 Services extérieurs

611 Sous-traitance générale

613 Locations

614 Charges locatives et charges de copropriété

615 Entretien, réparations et maintenance

616 Primes d'assurances

617 Etudes et recherches

618 Documentation et divers

619 Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs

62 Autres services extérieurs

621 Personnel extérieur a l'entreprise

622 Rémunérations d'intermédiaires et honoraires

623 Publicité, publication, relations publiques

624 Transports de biens et transport collectif du personnel

625 Déplacements, missions et réceptions

626 Frais postaux et de télécommunications

627 Services bancaires et assimilés

628 Cotisations et divers

629 Rabais, remises, ristournes obtenus sur autres services extérieurs

63 Charges de personnel

631. Rémunérations du personnel

634 Rémunérations de l'exploitant individuel

635 Cotisations aux organismes sociaux
636 Charges sociales de l'exploitant individuel
637. Autres charges sociales
638 Autres charges de personnel

64 Impôts, taxes et versements assimilés
641 Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations
642 Impôts et taxes non récupérables sur chiffre d'affaires
645 Autres impôts et taxes (hors impôts sur les résultats)

65 Autres charges opérationnelles
651 Redevances pour concessions, brevets, licences, logiciels, droits et valeurs similaires
652 Moins values sur sortie d'actifs immobilisés non financiers
653 Jetons de présence
654 Pertes sur créances irrécouvrables
655 Quote-part de résultat sur opérations faites en commun
656 Amendes et pénalités, subventions accordés, dons et libéralités
657 Charges exceptionnelles de gestion courante
658 Autres charges de gestion courante

66 Charges financières
661 Charges d'intérêts
664 Pertes sur créances liées a des participations
665 Ecart d'évaluation sur actifs financiers - Moins-values
666 Pertes de change
667 Pertes nettes sur cessions d'actifs financiers
668 Autres charges financières

67 Eléments extraordinaires- charges

68 Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur
681 Dotations aux amortissements, prov. et pertes de valeur - actifs non courants
682 Dotations aux amort, prov. et pertes de valeur des biens mis en concession
685 Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur – actifs courants
686 Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur- éléments financiers

69 Impôts sur les résultats et assimilés
692 Imposition différée actif
693 Imposition différée passif
695 Impôts sur les bénéfices basés sur le résultat des activités ordinaires
698 Autres impôts sur les résultats

CLASSE 7 - COMPTES DE PRODUITS

70 Ventes de marchandises et de produits fabriqués, ventes de prestations de service et produits annexes

700 Ventes de marchandises
701 Ventes de produits finis
702 Ventes de produits intermédiaires
703 Ventes de produits résiduels
704 Vente de travaux
705 Vente d'études
706 Autres prestations de services
708 Produits des activités annexes
709 Rabais, remises et ristournes accordés

72 Production stockée ou destockéé

723 Variation de stocks d'en-cours
724 Variation de stocks de produits

73 Production immobilisée

731 Production immobilisée d'actifs incorporels
732 Production immobilisée d'actifs corporels

74 Subventions d'exploitation

741 Subvention d'équilibre
748 Autres subventions d'exploitation

75 Autres produits opérationnels

751 Redevances pour concessions, brevets, licences, logiciels et valeurs similaires
752 Plus values sur sorties d'actifs immobilisés non financiers
753 Jetons de présence et rémunérations d'administrateurs ou de gérant
754 Quotes-parts de subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice
755 Quote-part de résultat sur opérations faites en commun
756 Rentrées sur créances amorties
757 Produits exceptionnels sur opérations de gestion
758 Autres produits de gestion courante

76 Produits financiers

761 Produits des participations
762 Revenus des actifs financiers
765 Ecart d'évaluation sur actifs financiers – Plus-values
766 Gains de change
767 Profits nets sur cessions d'actifs financiers
768 Autres produits financiers

78 Reprises sur pertes de valeur et provisions

781 Reprises d'exploitation sur pertes de valeur et provisions - actifs non courants

785 Reprises d'exploitation sur pertes de valeur et provisions - actifs courants

786 Reprises financières sur pertes de valeur et provisions

TITRE II - FONCTIONNEMENT DES COMPTES

CLASSE 1- COMPTES DE CAPITAUX

10. CAPITAL, RESERVES ET ASSIMILES

Ce compte est subdivisé en sous comptes ; ces sous comptes peuvent différer selon la forme juridique sous laquelle s'exerce l'activité de l'entité :

- 101 Capital émis (capital social, fonds de dotation, fonds d'exploitation)
- 103 Primes liées au capital social,
- 104 Ecart d'évaluation
- 105 Ecart de réévaluation,
- 106 Réserves (légale, statutaire, ordinaire, réglementée),
- 107 Ecart d'équivalence,
- 108 Compte de l'exploitant

Le libellé du compte 101 doit être adapté au statut juridique de l'entité.

- **Comptes à l'usage de l'exploitant individuel**

Le sous compte 101 « Fonds d'exploitation» enregistre à son crédit :

- la valeur des apports de l'entrepreneur au début ou en cours d'activité ;
- A la clôture de l'exercice, le solde éventuellement créditeur du compte 108 « compte de l'exploitant ».

Il enregistre à son débit :

- A la clôture de l'exercice, le solde débiteur du compte 108 « compte de l'exploitant ».

.

Les transactions effectuées au cours de l'exercice entre l'entité et l'exploitant (retraits personnels, paiements pour compte, résultat de l'exercice n-1…) ainsi, le cas échéant, que la rémunération « normale » de l'exploitant attachée à son travail, sont enregistrées dans le compte 108 « Compte de l'exploitant ».

A la clôture de l'exercice, pour l'établissement des états financiers, le solde de ce compte est viré au compte « Fonds d'exploitation ».

- **Comptes à l'usage des sociétés**

Dans les sociétés privées, le capital émis représente la valeur nominale des actions ou des parts sociales.
Dans les sociétés publiques, le capital émis représente la contrepartie des apports en nature ou en espèces effectués par l'Etat ou les collectivités publiques et dont le remboursement n'est pas prévu par une convention.

Le sous compte « Capital social » enregistre à son crédit le montant du capital figurant dans l'acte de société. Il retrace l'évolution de ce montant au cours de la vie de la société suivant les décisions des organes compétents.

Le capital émis est crédité lors d'une augmentation de capital :

- du montant des apports en espèces ou en nature effectués par les associés (sous déduction des primes liées au capital social, celles-ci étant enregistrées au crédit d'une subdivision distincte « Primes liées au capital social» : primes d'émission, de fusion, d'apport, de conversion d'obligations en actions…,
- du montant des réserves incorporées au capital par décision des actionnaires ou associés.

Il est débité des réductions de capital, quelle qu'en soit la cause (absorption des pertes, remboursement aux associés, …).

En cas d'appel fractionné du capital social, la quote-part non appelée est inscrite au crédit du compte 101 « Capital émis » par le débit du compte 109 « Capital souscrit non appelé ».
Le compte 109 « Capital souscrit non appelé » est crédité par le débit du compte 456 « Associés, opérations sur le capital » lors de l'appel de capital.
Le solde débiteur du compte « Capital souscrit non appelé » représente la créance de la société sur les associés.

Les réserves sont inscrites au crédit du compte 106 « Réserves légale, statutaire, ordinaire, réglementée » ». Ce sont, en principe, des bénéfices affectés durablement à l'entité jusqu'à décision contraire des organes compétents.
Le compte 106 est débité des incorporations au capital, des distributions aux associés, des prélèvements pour l'amortissement des pertes,…

Le compte 107 « Ecart d'équivalence » enregistre l'écart constaté lorsque la valeur globale des titres évalués par équivalence est supérieure à leur prix d'acquisition.
En effet dans le cadre de l'établissement de comptes consolidés, les participations dans les entreprises associées sont comptabilisées selon la méthode de mise en équivalence. Cette méthode conduit à substituer à la valeur comptable des titres (qui correspond normalement au prix d'acquisition de ces titres) la part que ces titres représentent dans les capitaux propres et le résultat de l'entité associée.
L'écart dégagé lors de ce retraitement est enregistré en réserves consolidés (compte 107 Ecart d'équivalence) pour la part correspondant aux capitaux propres, et en résultat consolidé pour la part correspondant au résultat.

Le compte 109 « Capital souscrit non appelé » est débité en contrepartie du compte 101 « Capital émis » lors de la souscription. Il est crédité au fur et à mesure des appels de fonds par le débit du compte 456 « Associés, opérations sur le capital ».

- **Comptes à l'usage des entités autres que les sociétés et l'exploitant individuel**

Le compte 101 « Fonds de dotation » enregistre le fonds de dotation de l'Etat, des collectivités publiques ou d'autres organes assimilés.

- **Comptes à l'usage de toutes les entités**

Le compte 104 « Ecart d'évaluation » enregistre le solde des profits et pertes non enregistrés en résultat et résultant de l'évaluation à leur juste valeur de certains éléments du bilan, conformément à la réglementation.

Le compte 105 « Ecart de réévaluation » enregistre les plus values de réévaluation constatées sur les immobilisations faisant l'objet d'une réévaluation dans les conditions réglementaires.

11. REPORT A NOUVEAU

La partie du résultat (bénéficiaire ou déficitaire) dont l'affectation a été renvoyée par l'assemblée générale à une décision d'affectation définitive ultérieure s'enregistre au compte 11 «Report à nouveau» (solde créditeur en cas de report à nouveau bénéficiaire, solde débiteur en cas de report à nouveau déficitaire).

12. RESULTAT DE L'EXERCICE

Le compte 12 enregistre pour solde les comptes de charges et les comptes de produits de l'exercice. Le solde du compte 12 représente un bénéfice (ou excédent) si les produits sont d'un montant supérieur aux charges (solde créditeur) ou une perte (ou déficit) dans le cas contraire (solde débiteur).

Dans les sociétés, le compte 12 est soldé selon la décision juridique d'affectation du résultat prise par l'organe compétent.

Dans les entreprises individuelles, le compte 12 est viré au compte « Capital individuel » (compte 10) au premier jour de l'ouverture de l'exercice qui suit celui de sa réalisation.

13. PRODUITS ET CHARGES DIFFERES - HORS CYCLE D'EXPLOITATION

Sont enregistrés distinctement au crédit de ce compte :

- Les subventions d'équipement (131)
- Les autres subventions d'investissements (132)
- Les impôts différés actif (133)
- Les impôts différés passif (134)
- Les autres produits et charges différés (138).

Subventions d'équipement – autres subventions d'investissement :

Les subventions d'équipement sont des subventions dont bénéficie l'entité en vue d'acquérir ou de créer des biens déterminés.
Ces comptes sont crédités du montant de la subvention acquise par le débit d'un compte,

- classe 2, lorsque la subvention correspond à un transfert gratuit d'immobilisations à l'entité,
- classe 4, compte de tiers (financement en attente), lorsque la subvention donne lieu à un mouvement financier.

Les autres subventions d'investissement correspondent à des subventions dont bénéficie l'entreprise pour financer ses activités à long terme : implantation à l'étranger, prospection d'un nouveau marché…
Les subventions d'investissement font l'objet d'une reprise annuelle selon les modalités prévues par le présent règlement.

Les subventions d'investissement sont comptabilisées en produits (sous compte 75, autres produits opérationnels) au même rythme que les coûts auxquels elles sont rattachées et qu'elles sont censées compenser. Ces coûts correspondent pour les immobilisations amortissables au montant de l'amortissement.

La comptabilisation en produits d'une subvention d'investissement finançant une immobilisation non amortissable est étalée sur la durée pendant laquelle l'immobilisation est inaliénable.
Seul figure au passif du bilan le montant net de la subvention non encore inscrit au compte de résultat.

Impôts différés actif - impôts différés passif :

Les comptes « Impôts différés » sont destinés à recevoir le montant calculé d'impôt différé.
Ils enregistrent les impositions différées actives et passives déterminées à chaque clôture d'exercice sur la base de la réglementation fiscale en vigueur à la date de clôture, sans calcul d'actualisation, et résultant :

- d'un décalage temporaire entre la constatation d'un produit ou d'une charge en comptabilité et sa prise en compte dans la base fiscale,
- de déficits fiscaux ou de crédits d'impôts reportables dans la mesure où leur imputations sur des bénéfices fiscaux ou des impôts futurs est probable,
- des éliminations et retraitements effectués dans le cadre de l'élaboration d'états financiers consolidés.

Les impôts différés correspondant à chaque catégorie de différence temporelle ou à chaque catégorie de pertes fiscales ou de crédits d'impôt non utilisés sont enregistrés distinctement.
Une compensation est possible au niveau de la présentation du bilan et du compte de résultat uniquement lorsque :

- les débits et les crédits relèvent de la même administration fiscale pour la même entité imposable
- il existe un droit juridiquement exécutoire de compenser compte tenu de la nature et de l'origine de l'impôt concerné.

Le compte 133 « Impôts différés actif » est débité par le crédit du compte 692 « Impositions différées actif » pour les montants d'impôts sur les résultats recouvrables au cours d'exercices futurs (cas d'une charge comptabilisée dans l'exercice et dont la déductibilité sur le plan fiscal se fera au cours d'exercices futurs).

Le compte 134 « Impôts différés passif » est crédité par le débit du compte 693 « Impositions différées passif » ou d'un compte de capitaux propres, selon le cas, pour les montants d'impôts payables au cours d'exercices futurs (cas d'un produit comptabilisé mais imposable sur les exercices futurs).

A chaque fin d'exercice, les impôts différés actifs et passifs sont réajustés en contrepartie des mêmes comptes.

15. PROVISIONS POUR CHARGES – PASSIFS NON COURANTS

Sont enregistrées distinctement au crédit de ce compte :

- les provisions pour charges,
- les provisions pour pensions et obligations similaires (engagements de retraite).

Lors de la constitution d'une provision pour charges, le compte de provisions est crédité par le débit d'un compte de dotations soit d'exploitation, soit financières.

Lors de la survenance de la charge, la provision antérieurement constituée est soldée par imputation directe des coûts correspondant à la charge. L'excédent éventuel du montant de la provision fait l'objet d'une annulation par le crédit d'un compte de reprise (78).

Le compte de provision est réajusté, en tout état de cause, à la fin de chaque exercice par :

- le débit des comptes de dotations correspondants, lorsque le montant de la provision est augmenté ;
- le crédit d'un compte 78 de reprise (produit), de même niveau que celui utilisé pour la dotation, lorsque le montant de la provision est diminué ou annulé (provision devenue, en tout ou partie, sans objet).

Le compte 153 « Provisions pour pensions et obligations similaires » enregistre le montant des engagements de l'entité en matière de pension, de compléments de retraite, d'indemnités et d'allocations en raison du départ à la retraite ou d'avantages similaires des membres de son personnel et de ses associés et mandataires sociaux.
La comptabilisation de ces régimes de pension, retraites ou assimilés à prestations définies implique pour l'entreprise :

- d'utiliser des techniques actuarielles pour estimer de façon fiable le montant des avantages accumulés par les membres du personnel en contrepartie des services rendus pendant l'exercice et les exercices antérieurs. Par conséquent des estimations doivent être faites sur les variables démographiques (mortalité et rotation du personnel) et financières (augmentations futures des salaires et des coûts médicaux).
- de déterminer la valeur actualisée de ces avantages dus au personnel et assimilés.

Cependant des estimations ou moyennes et des calculs simplifiés peuvent fournir une approximation fiable de ces engagements à faire figurer au passif.

Le compte 156 « Provisions pour renouvellement des immobilisations » est destiné à recevoir les provisions constituées par les entreprises concessionnaires qui, en vertu d'obligations contractuelles , sont tenues de renouveler ou de remettre en état les immobilisations figurant dans la concession avant de les transférer en fin de contrat au concédant ou à un tiers.

16. EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILES
17. DETTES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS

Spécificité commune à ces deux catégories de compte :

Ces comptes n'enregistrent que des opérations financières (les opérations commerciales ne doivent pas y figurer). Ils figurent au passif du bilan, en distinguant :

- les opérations qui relèvent des passifs courants et celles qui relèvent des passifs non courants,
- les opérations portant intérêts et celles ne portant pas intérêts

Ces comptes peuvent également être subdivisés, sur l'initiative de l'entreprise, en distinguant :

- les opérations effectuées en Algérie et celles réalisées à l'étranger,
- les opérations réalisées en monnaie nationale et celles réalisées en devises,

A la clôture de l'exercice, les intérêts courus non échus relatifs aux emprunts sont inscrits dans des subdivisions de chacun des comptes de dettes concernés.

Compte16 Emprunts et dettes assimilés

Les emprunts et assimilés sont comptabilisés initialement en tant que passifs financiers de l'entreprise à la juste valeur de la contrepartie reçue après déduction des frais d'émission et sans tenir compte des éventuelles primes d'émission ou de remboursement.

Après leur comptabilisation initiale, l'entité évalue au coût amorti tous les passifs financiers, à l'exception des passifs détenus à des fins de transaction dont l'évaluation est effectuée à la juste valeur.

Le coût amorti d'un actif ou d'un passif financier est le montant auquel l'actif ou le passif financier a été évalué lors de sa comptabilisation initiale,

- diminué des remboursements en principal,
- majoré ou diminué de l'amortissement cumulé de toute différence entre ce montant initial et le montant à l'échéance,
- et diminué éventuellement de toute réduction pour dépréciation (perte de valeur) ou non recouvrabilité.

Ainsi les primes d'émission et de remboursement ainsi que les frais sur emprunts sont comptabilisés au compte emprunt correspondant de manière progressive sur la durée de l'emprunt. Cet amortissement est déterminé selon un calcul actuariel et enregistré au débit d'un compte de dotation financière.

La méthode du taux d'intérêt effectif est une méthode de calcul de l'amortissement de l'actif ou passif financier; le taux d'intérêt effectif est le taux qui actualise le flux attendu des sorties de trésorerie futures jusqu'à l'échéance, à la valeur comptable nette actuelle de l'actif ou du passif financier. Il correspond au taux de rendement interne de l'actif ou du passif financier concerné.

Lors de la constatation initiale de l'emprunt, le montant effectivement encaissé, déduction faite des frais d'émission et autres charges supportées, est enregistrée dans un compte de trésorerie ; en contrepartie :

- le montant contractuel à payer effectivement est enregistré dans une subdivision du compte 16 Emprunts,
- la différence entre le montant de l'emprunt actualisé aux taux d'intérêt du marché ou du taux d'intérêt effectif, et le montant de l'emprunt à payer est enregistrée dans une subdivision du compte 16 Emprunts concerné. Cette différence positive ou négative, constitue une prime de remboursement à amortir sur la durée de l'emprunt,
- la différence entre le montant de l'emprunt actualisé et le montant de l'emprunt encaissé est enregistré en charges ou en produits.

Lors du remboursement de l'emprunt, le compte Emprunt concerné est débité du montant payé en principal et le compte « Prime de remboursement rattaché » est débité du montant des intérêts payés en contrepartie d'un compte de trésorerie. Le compte « Charges d'intérêt » est débité du montant des intérêts résultant de l'actualisation de l'emprunt par le crédit du compte « prime de remboursement ».
Les différences éventuelles générées par la modification ultérieure du taux d'intérêt du marché sont enregistrées en charges ou en produits.

La dette inscrite en contrepartie de la disposition d'un actif pris par un contrat de location financement ainsi que les dépôts et cautionnements reçus figurent également dans des subdivisions de ce compte 16 « Emprunts et dettes assimilés ».

Un contrat de location financement est comptabilisé chez le preneur comme un achat à crédit, conformément aux principes généraux suivants :

- enregistrement du bien en immobilisation à l'actif du bilan (comptes 21)
- comptabilisation de l'emprunt correspondant au passif du bilan (comptes 167), conformément aux règles générales de comptabilisation d'un emprunt (comptabilisation initiale à sa juste valeur, ou à la valeur actualisée des décaissements futurs, et comptabilisation à chaque clôture d'exercice au coût amorti).
- comptabilisation d'une charge financière et d'un remboursement progressif de l'emprunt,

- comptabilisation de l'amortissement de l'immobilisation et le cas échéant de pertes de valeur,
- constatation des impôts différés éventuels liés au retraitement des contrats.

Les méthodes de comptabilisation des contrats de location-financement sont précisées, ci après, sous la rubrique 21 – Immobilisations corporelles – Cas particulier : les immobilisations en location financement.

Compte 17 Dettes rattachées à des participations

Il est nécessaire de distinguer par des subdivisions spécifiques :

- les dettes rattachées à des participations groupe (filiales ou entreprises associées),
- les dettes rattachées à des participations hors groupe.

18. COMPTES DE LIAISON DES ETABLISSEMENTS ET SOCIETES EN PARTICIPATION.

Le compte 18 est à la disposition des entités pour recevoir, en cours d'exercice, les opérations effectuées entre établissements et avec des sociétés en participation. Il est obligatoirement soldé à la clôture de l'exercice.

Le compte 188 « Comptes de liaison entre sociétés en participation » est utilisé pour les opérations réalisées par l'intermédiaire de sociétés en participation ou assimilés (groupements, « joint venture »…).
Le regroupement des comptes de la société en participation dans la comptabilité du gérant responsable de la gestion des opérations est effectué par ce compte 188.

CLASSE 2 - COMPTES D'IMMOBILISATIONS

20. IMMOBILISATIONS INCORPORELLES ET ECART D'ACQUISITION

Immobilisations incorporelles générées en interne :

Une subdivision du compte 20 (compte 203, « Frais de développement immobilisables ») enregistre à son débit les frais de développement inscrits à l'actif dans les conditions fixées par la présente réglementation.
Cet enregistrement à l'actif s'effectue en contrepartie d'un compte 72 « Production immobilisée d'actifs incorporels » (après enregistrement des coûts correspondant à ces actifs dans les comptes de charge par nature de la même période).

Les dépenses relatives à un élément incorporel qui ont été initialement comptabilisées en charges par l'entreprise dans ses états financiers annuels antérieurs (ou ses rapports financiers antérieurs) ne peuvent pas être incorporées dans le coût d'une immobilisation incorporelle à une date ultérieure.

Autres immobilisations incorporelles :

Une subdivision du compte 20 « Logiciels informatiques et assimilés » (compte 204) est débitée :

- du coût d'acquisition des licences se rapportant à l'utilisation de logiciels en contrepartie des comptes de tiers ou des comptes financiers,

- ou du coût de production des logiciels créés en contrepartie d'un compte « Production immobilisée d'actifs incorporels» (subdivision du compte 72) (après enregistrement des charges les concernant dans les comptes par nature).

Les autres éléments d'actif non courant incorporel s'enregistrent directement dans des subdivisions du compte 20 (en contrepartie des comptes de tiers ou des comptes financiers) ;

- 205 Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques ;
- 208 Autres immobilisations incorporelles.

Le compte 205 enregistre les concessions ou licences acquises dans le but de disposer d'un droit pendant la durée du contrat : concession d'utilisation de marques, licence d'exploitation de procédés par exemple.
Les licences d'exploitation de logiciels informatiques et assimilés font l'objet d'un enregistrement dans un compte particulier (compte 204).

Sortie d'une immobilisation incorporelle :

Les profits ou les pertes provenant de la mise hors service ou de la sortie d'une immobilisation incorporelle sont déterminés par différence entre les produits de sortie nets estimés et la valeur comptable de l'actif, et sont comptabilisés en produits ou en charges dans les comptes 65 (subdivision moins values sur sorties d'actifs immobilisés) ou 75 (subdivision plus values sur sorties d'actifs immobilisés)..

Ecart d'acquisition ou goodwill :

Le compte 207 enregistre les écarts d'acquisition (ou goodwill) résultant d'un regroupement d'entreprises dans le cadre d'une acquisition, d'une fusion ou d'une consolidation.
L'écart d'acquisition est un actif non identifiable, et par conséquent doit être distingué des immobilisations incorporelles qui, par définition, sont des actifs identifiables.
Les pertes de valeur constatées à la suite d'un test de dépréciation sur un écart d'acquisition ne peuvent pas faire l'objet de reprises ultérieures, contrairement aux pertes de valeur constatées sur les autres actifs.

21. IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Les comptes d'immobilisations corporelles sont débités, à la date d'entrée des actifs sous le contrôle de l'entité :

- de la valeur d'apport,
- du coût d'acquisition,
- du coût de production,

par le crédit, suivant le cas :

- d'un compte « Capital » (subdivision compte 10) ou du compte « Associés – opérations sur le capital » (subdivision compte 45 Groupe & associés) ;
- d'un compte 40 « Fournisseurs» ou autres comptes concernés ;
- d'un compte 73 – « Production immobilisée ».

Les éléments suivants peuvent être distingués s'ils sont d'un montant significatif :

- 211 Terrains
- 212 Agencements et aménagements de terrain
- 213 Constructions
- 215 Installations techniques, matériel et outillage industriels

- 218 Autres immobilisations corporelles.

Et éventuellement :

- installations générales, agencements, aménagements ;
- matériels de transport ;
- mobilier de bureau, matériels de bureau et matériels informatiques;
- emballages récupérables.

Les profits ou les pertes provenant de la mise hors service ou de la sortie d'une immobilisation corporelle sont déterminés par différence entre les produits de sortie nets estimés et la valeur comptable de l'actif, et sont comptabilisés en produits ou en charges dans les comptes 65 (subdivision moins values sur sorties d'actifs immobilisés) ou 75 (subdivision plus values sur sorties d'actifs immobilisés).

Les immobilisations qui n'appartiennent pas juridiquement à l'entité mais qui néanmoins correspondent à la définition d'un actif immobilisé telle qu'elle est précisée dans la présente réglementation doivent faire l'objet d'un enregistrement distinct dans des subdivisions du compte 21 lorsque l'information ainsi fournie est à la fois significative et pertinente.

Cas particulier : Les Immobilisations en location financement

Les immobilisations en location-financement qui ne sont pas juridiquement propriété de l'entreprise mais qui répondent à la définition d'un actif figurent en immobilisations corporelles à l'actif du preneur, et en créances à l'actif du bailleur.

Comptabilisation chez le preneur :

Le bien en location-financement figure à l'actif du preneur au montant le plus faible entre la juste valeur du bien loué et la valeur actualisée des paiements minimaux prévus au contrat (ces paiements minimaux incluant la valeur actualisée de rachat en fin de bail, si à la conclusion du contrat il existe une certitude raisonnable que l'option d'achat sera levée).
La valeur actualisée est déterminée au taux implicite du contrat, ou à défaut au taux d'intérêt d'endettement marginal du preneur.

Dés la prise de contrôle par le preneur, le bien est enregistré :

- au débit d'un compte d'immobilisation,
- par le crédit d'un compte de dettes sur contrat de location-financement.

Lors du paiement des redevances prévues au contrat, le montant de la redevance est enregistré au crédit d'un compte de trésorerie :

- par le débit du compte dettes sur contrat de location-financement (sous compte 167) pour la partie remboursement en principal d'une part,
- par le débit d'un compte frais financier pour la partie intérêts d'autre part.

Par ailleurs, le bien est traité après sa comptabilisation initiale comme les autres immobilisations de l'entreprise : amortissement sur la durée d'utilité, éventuellement constatation d'une perte de valeur.

Comptabilisation chez le bailleur :

Le montant des biens mis en location-financement figure chez le bailleur à l'actif dans un compte de créances (immobilisations financières pour la partie à plus d'un an), et non dans un compte d'immobilisations corporelles, même si le bailleur conserve la propriété du bien sur un plan juridique.
Le montant de la créance est égal au montant de l'investissement indiqué sur le contrat de location, ce montant correspondant en pratique à la juste valeur du bien donné en location financement.
Dans le cas d'un contrat de location-financement consenti par un bailleur de fonds non-fabricant et non-distributeur, ce montant est majoré des coûts directs liés à la négociation et à la mise en place du contrat.
Le revenu financier (partie du loyer qui rémunère l'investissement du bailleur) est constaté en produit au fur et à mesure des paiements des redevances par le preneur, sur la base d'un montant calculé au moyen d'une formule traduisant le taux de rentabilité global du contrat pour le bailleur (taux d'intérêt effectif global).

Ainsi chaque redevance perçu fait l'objet d'une comptabilisation chez le bailleur

- au crédit d'un compte de produits financiers (compte 763 Revenus de créances)
- au crédit du compte de prêt concerné pour la partie remboursement en capital (compte 274 Prêts et créances sur contrats de location-financement),
  par le débit d'un compte de trésorerie.

Contrats de location-financement consentis par un bailleur fabricant ou distributeur

Ce genre de contrat procure au bailleur deux types de revenus :

- le profit ou la perte résultant d'une vente simple,
- un produit financier sur la durée de vie du bail.

La vente est comptabilisée suivant les règles habituelles de l'entreprise pour une cession : enregistrement au crédit d'un compte de produits sur vente (compte 70) par le débit d'un compte de tiers Prêts et créances sur contrat de location-financement (compte 274)

Toutefois si les taux d'intérêt du contrat de location sont sensiblement inférieurs aux taux du marché, le profit réalisé sur la vente sera limité au profit que l'on obtiendrait si l'on facturait à un taux d'intérêt commercial.
Dans ce cas, le montant de la vente et de la créance est comptabilisé pour la somme des valeurs actualisées au taux d'intérêt commercial des paiements minimaux prévus au contrat augmenté éventuellement de la valeur résiduelle du bien en fin de contrat.

Par ailleurs, contrairement aux règles applicables aux locations-financements consenties par un non-fabricant et non-distributeur ,les coûts directs initiaux engagés par le bailleur fabricant ou distributeur pour la négociation et la mise en place du contrat (commissions, honoraires…) sont constatés en charge à la date de conclusion du contrat, sans possibilité d'étalement sur la durée du bail. En effet on considère que ces coûts sont liés à la réalisation par le fabricant ou le distributeur d'un profit sur les ventes.

22. IMMOBILISATIONS EN CONCESSION

La concession de service public est définie comme un contrat par lequel une personne publique (concédant) confie à une personne physique ou à une personne morale (concessionnaire) l'exécution

d'un service public, à ses risques et périls, pour une durée déterminée et généralement longue, et moyennant le droit de percevoir des redevances sur les usagers du service public.

Les règles comptables en matière de concession de service public sont applicables aux contrats apparentés à la concession tels que les contrats d'affermage.

Les opérations relatives à la concession sont enregistrées dans la comptabilité du concessionnaire ; cependant elles sont généralement dissociées des autres opérations du concessionnaire en fonction des clauses de la convention ainsi que des besoins de gestion et d'information.

L'utilisation de sous comptes spécifiques au niveau des comptes de bilan comme au niveau des comptes de résultat permet le plus souvent cette dissociation.

Les immobilisations incorporelles ou corporelles mises en concession par le concédant ou par le concessionnaire sont inscrites en compte 22, et sont éventuellement ventilées dans les mêmes conditions que celles inscrites aux comptes 20 et 21.

Les sous - comptes 22 peuvent faire l'objet de subdivisions permettant de dissocier les immobilisations mises en concession par le concédant et les immobilisations mises en concession par le concessionnaire.

La contrepartie de la valeur des actifs mis gratuitement dans la concession par le concédant est enregistrée au crédit dans une subdivision du compte 229 « Droits du concédant » et figure au passif du bilan (passif non courant).

Le compte 229 est débité par le crédit du compte 282 Amortissement des immobilisations mises en concession au fur et à mesure des amortissements pratiqués. En fin de concession, le compte 229 aura pour solde la valeur comptable nette des immobilisations mises en concession ; il sera soldé lors de la remise du bien au concédant en contrepartie des comptes d'immobilisation et d'amortissement concernés.

23. IMMOBILISATIONS EN COURS

Ces comptes ont pour objet de faire apparaître la valeur des immobilisations non encore achevés à la fin de chaque exercice, ainsi que les avances et acomptes versés par l'entreprise à des tiers en vue de l'acquisition d'une immobilisation.

Ces comptes sont soldés lorsque l'immobilisation est prête à être mise en service, avec pour contrepartie des comptes d'immobilisations (compte 21).

Aucun amortissement n'est pratiqué sur des immobilisations en cours, mais une perte de valeur est constatée si compte tenu des changements d'estimation survenus au cours des travaux, la valeur recouvrable de l'immobilisation devient inférieure à sa valeur comptable.

Les immobilisations en cours se répartissent en deux groupes :

- les immobilisations qui résultent de travaux de plus ou moins longue durée confiés à des tiers,
- les immobilisations créées par les moyens propres de l'entreprise.

a) Immobilisations acquises auprès des tiers :

Les immobilisations dont la réalisation est confiée à des tiers et qui ne sont pas achevées à la fin de l'exercice sont inscrites en immobilisations en cours en contrepartie des comptes de tiers concernés (comptes classe 4), sur la base des factures ou des décomptes de travaux fournis par ces tiers.

b) Immobilisations créées par les moyens propres de l'entité :
Les immobilisations créées par les moyens propres de l'entité et non achevées à la fin de l'exercice sont inscrites en immobilisations en cours en contrepartie d'un compte 72 « production immobilisée » pour le coût de production des éléments en cours (après enregistrement des charges dans les comptes de charge correspondant, comptes classe 6).

c) Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations :
Les avances et acomptes versés à des tiers dans le cadre de l'acquisition d'immobilisations sont portés dans une subdivision du compte 23 « avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations».
Les entités ont également la faculté de comptabiliser en cours d'exercice ces avances et acomptes dans une subdivision du compte 40 intitulé « fournisseurs – avances et acomptes versés sur commandes», à condition en fin d'exercice de virer ces avances et acomptes en compte 23 afin qu'ils apparaissent au bilan sous la rubrique immobilisations.

26. PARTICIPATIONS ET CREANCES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS

Ce compte 26 reçoit à son débit le coût d'acquisition (ou la valeur d'apport) des titres de participation ainsi que les créances rattachées à ces titres.

En cas de titres dont la valeur nominale est partiellement libérée, la valeur totale est portée au débit du compte 26 – «Participations et créances rattachées à des participations», en contrepartie du compte de tiers (ou du compte financier) pour la partie appelée, et d'une subdivision du même compte (compte 269) « Versements restant à effectuer sur titres de participation non libérés » pour la partie non appelée (cette dernière étant ensuite soldée au fur et à mesure des montants appelés versés, en contrepartie des comptes financiers).

En cas de cession des titres de participation, les plus ou moins values dégagées sont enregistrées en produits ou en charges (subdivision des comptes 75 et 65).

27. AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIERES

Les Autres Immobilisations financières (compte 27) comprennent :

- Compte 271, les titres, autres que les titres de participation et que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille, que l'entreprise n'a pas l'intention ou la possibilité de revendre à bref délai ; il peut s'agir de titres dont la détention durable est subie plus que voulue.
- Compte 272, les titres représentatifs de droit de créance tels que les parts de fonds commun de placement que l'entreprise a l'intention de conserver durablement.
- Compte 273, les titres immobilisés de l'activité de portefeuille ; l'activité de portefeuille consiste pour une entreprise à investir tout ou partie de ses actifs dans un portefeuille de titres pour en retirer, à plus ou moins longue échéance, une rentabilité satisfaisante ; cette activité s'exerce sans intervention dans la gestion des entreprises dont les titres sont détenus.
- Compte 274 les prêts, qui correspondent à des fonds versés à des tiers en vertu de dispositions contractuelles par lesquelles l'entreprise s'engage à transmettre à des personnes physiques ou morale l'usage de moyens de paiement pendant un certain temps. Les créances correspondant aux locations à recevoir dans le cadre de contrat de location-financement sont assimilées à des prêts.

- Compte 275 les dépôts et cautionnements qui constituent des créances également assimilables à des prêts.
- Compte 276 les autres créances immobilisées, qui ne peuvent pas être classées dans les catégories précédentes,
- Compte 279 les versements à effectuer sur titres immobilisés non libérés

Ces actifs financiers doivent être initialement évalués au coût, qui est la juste valeur de la contrepartie donnée ou reçue pour acquérir l'actif.
Après leur comptabilisation initiale, tous les actifs financiers doivent être réévalués à la juste valeur, à l'exception des trois catégories d'actifs suivants qui doivent être comptabilisés à leur coût amorti :

- les prêts et créances émis par l'entité qui ne sont pas détenus à des fins de transaction,
- les autres placements à échéance fixée que l'entité a l'intention et la capacité de détenir jusqu'à leur échéance,
- et tout actif financier qui n'a pas de prix coté sur un marché actif et dont la juste valeur ne peut être évaluée de manière fiable.

A la clôture de l'exercice, les intérêts courus non échus sont inscrits dans des subdivisions appropriées aux comptes par nature.

Les remboursements en capital de l'ensemble de ces dettes ou créances sont enregistrés au crédit de chacun des comptes visés, en contrepartie des comptes financiers.

28. AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS

Les amortissements des immobilisations sont portés au crédit des comptes 28 « Amortissement des immobilisations». Ces comptes sont subdivisés selon le même niveau de détail que les comptes principaux (20 et 21) sur lesquels ils portent.

En contrepartie, les dotations aux amortissements sont enregistrées en charge au débit des comptes de dotations.

En cas de cession, d'expropriation ou de disparition indemnisée ou non (mise au rebut) des éléments d'actifs, les comptes d'amortissements y afférents sont virés au compte 20 ou 21 concerné.

Les immobilisations incorporelles sont amorties sur la base de leur durée d'utilité. Cette durée d'utilité est présumée ne pas dépasser 20 ans, sauf cas exceptionnel qui doit être justifié dans l'annexe.

29. PERTES DE VALEUR SUR IMMOBILISATIONS

Lors de la constatation de perte de valeur, le compte 29 et crédité par le débit des comptes de dotation (d'exploitation, financières ou exceptionnelles) concernés (comptes 68).

Le compte de perte de valeur est réajusté à la fin de chaque exercice par :

- le débit des comptes de dotation correspondants, lorsque le montant de la perte de valeur est augmenté ;
- le crédit d'un compte 78 (de même niveau que celui utilisé pour la dotation), lorsque le montant de la perte de valeur est diminué ou annulé (perte de valeur devenue, en tout ou partie, sans objet).

Le montant net des immobilisations, après déduction des amortissements et des pertes de valeur, figure au bilan.

A la date de cession de l'immobilisation, la perte de valeur antérieurement constatée est enregistrée en diminution de la valeur de l'immobilisation afin de déterminer la plus ou moins value à constater dans le compte de résultat.

CLASSE 3 - COMPTES DE STOCKS ET EN-COURS

Deux critères de classement sont généralement retenus dans le cadre de la nomenclature des comptes de stocks :

- l'ordre chronologique du cycle de production (approvisionnements, en cours de production, production stockée, marchandises revendues en l'état).
- la nature de l'actif stocké, qui fait l'objet d'une ventilation au sein de chaque entité selon ses besoins internes de gestion ;

Au niveau comptable, on retient la distinction entre :

- les marchandises achetées en vue d'être revendues en l'état (compte 30),
- les matières premières et fournitures (compte 31) achetées pour être transformés,
- les autres approvisionnements (compte 32), dont les matières consommables (321), les fournitures consommables (compte 322) et les emballages (compte 326), qui sont les substances et objets qui concourent au traitement, à la fabrication ou à l'exploitation sans entrer dans la composition des produits traités ou fabriqués,
- les en cours de production de biens (compte 33),
- les en-cours de production de services (compte 34),
- les produits fabriqués par l'entreprise (compte 35) dont : produits intermédiaires (compte 351), produits finis (compte 355), produits résiduels ou matières de récupération (compte 358),
- les stocks provenant d'immobilisations (compte 36) qui comprennent les éléments démontés ou récupérés des immobilisations corporelles (ce compte est débité par le crédit du compte d'immobilisation concerné),
- les stocks contrôlés par l'entreprise mais non détenus physiquement à la clôture de l'exercice : stocks en dépôt ou en consignation, stocks en cours de route (compte 37).

Le choix de la méthode de suivi en comptabilité des stocks (méthode de l'inventaire permanent ou méthode de l'inventaire intermittent), relève d'une décision de gestion.

a) Comptabilisation dans le cadre de l'inventaire intermittent :

- **Enregistrement des approvisionnements et marchandises consommés :**

1) Au cours de la période, le compte 38 « Achats stockés » est débité du montant des achats et des frais accessoires d'achat par le crédit d'un compte de fournisseurs ou d'un compte de trésorerie,
En fonction des besoins d'information et de gestion, le compte 38 est subdivisé selon le même schéma que les comptes 60 « Achats consommés » et que les autres comptes de stocks, 380 « Marchandises stockées », 381 « Matières premières et fournitures stockées », 382 « Autres approvisionnements stockés ».

2) A la clôture de la période, après avoir procédé à un inventaire extra-comptable, il convient :

- de procéder à l'annulation des stocks existant en début de période : crédit des comptes 30 « Marchandises », 31 « Matières premières et fournitures » et 32 « Autres approvisionnements » par le débit des comptes 60 correspondant (comptes achats consommés),
- de solder les comptes 38 « Achats stockés » par le débit des comptes 60 Achats consommés (600 Achats de marchandises, 601 Matières premières, 602 Autres approvisionnements).
- de constater les stocks de fin de période au débit des comptes de stocks (comptes 30, 31, 32, …) par le crédit des comptes 60.

- **Enregistrement des produits fabriqués ou en cours de fabrication :**

1) En cours de période, aucune écriture spécifique n'est enregistrée en classe 3 (les éléments nécessaires à la production sont enregistrés dans les comptes de charges par nature).

2) En fin de période, après avoir procédé à un inventaire extra-comptable, il convient comme pour l'enregistrement des approvisionnements et marchandises consommés :
   - de procéder à l'annulation du stock de début de période : crédit des comptes 33 «En cours de production de biens », 34 « En cours de production de services» et 35 « Stocks de produits» par le débit des comptes 72 « Production stockée ou déstockée» correspondants,
   - de constater le stock de fin de période par le débit des comptes stocks et le crédit des comptes 72 correspondants.

b) Comptabilisation dans le cas de l'inventaire permanent :

La méthode de l'inventaire permanent permet un suivi comptable des stocks et favorise l'arrêté rapide des situations comptables périodiques. Elle permet également au niveau des produits finis d'établir une correspondance directe entre les coûts des stocks vendus et les revenus y afférents.

- **Enregistrement des approvisionnements et marchandises consommés :**

1) Au cours de la période,

- les comptes 38 « Achats stockés » sont débités du montant des achats et des frais accessoires d'achat par le crédit d'un compte de fournisseurs ou d'un compte de trésorerie, comme dans le cadre d'un inventaire intermittent.
- les comptes de stocks (30 Stocks de marchandises, 31 Matières premières et fournitures, 32 Autres approvisionnements,) fonctionnent comme des comptes de magasin : ils sont débités des entrées en magasin par le crédit du compte 38, et ils sont crédités des sorties par le débit des comptes 60 Achats consommés (600 Marchandises consommées, 601 Matières premières, 602 Autres approvisionnements).

2) En fin de période,

Après analyse, les écarts éventuels entre le stock physique évalué de façon extra-comptable et le stock figurant au débit des comptes de stocks 30, 31, 32, 35 sont enregistrés afin de porter le montant de ces derniers à la valeur constatée dans l'inventaire physique.

Les écarts justifiés et considérés comme normaux sont constatés en contrepartie des comptes 60 ou 72 ; les autres écarts sont enregistrés aux comptes au compte 657 Charges exceptionnelles de gestion courante ou 757 Produits exceptionnels sur opérations de gestion.

- **Enregistrement des produits fabriqués ou en cours de fabrication :**

1) Au cours de la période,

Les comptes de stocks (35 « Stocks de produits » et éventuellement 34 « En cours de production de services » et 33 « En cours de production de biens ») fonctionnent comme des comptes de magasin. Ils sont débités des entrées en magasin par le crédit des comptes 72 « Production stockée ou déstockée », et sont crédités des sorties par le débit de ces mêmes comptes 72.

2) En fin de période, après analyse, les écarts éventuels entre le stock physique, évalué de façon extra-comptable, et le stock figurant au débit des comptes 33, 34 ou 35 en comptabilité, sont enregistrées afin de porter le montant de ces derniers à la valeur constatée dans l'inventaire physique. Ces boni et mali d'inventaire sont généralement enregistrés également en compte 72 « Production stockée ou déstockée ».

c) Les stocks mis en dépôt ou en consignation ou qui sont en voie d'acheminement font l'objet d'une comptabilisation dans un compte 37 « Stocks à l'extérieur » jusqu'à réception dans les magasins de l'entité ou jusqu'au dénouement de l'opération (en cas de dépôt-vente).

En fin de période, si ce compte n'est pas soldé, un état détaillé des stocks correspondants est établi par l'entité.

d) Lors de leur constitution, les pertes de valeur sur stocks sont créditées aux comptes 39 créés par nature d'éléments en stocks :

- Pertes de valeur sur stocks de marchandises.
- Pertes de valeur sur stocks de matières premières et fournitures,
- Pertes de valeur sur autres approvisionnements,
- Pertes de valeur sur stocks d'en-cours de production,
- Pertes de valeur sur stocks de produits.

En contrepartie, les comptes de dotation concernés sont débités.

Le compte Pertes de valeur relatif à chaque nature d'éléments en stocks, est réajusté à la fin de chaque exercice par :

- le débit des comptes de dotations correspondants, lorsque le montant de la provision est augmenté ;
- le crédit d'un compte 78 (de même niveau que celui utilisé pour la dotation), lorsque le montant de la provision est diminué ou annulé (perte de valeur devenue en tout ou partie sans objet).

Le montant net des stocks, après déduction des pertes de valeur, figure au bilan.
Les soldes des comptes 39 sont imputés en diminution du montant des stocks concernés lors de la sortie des stocks de l'actif.

CLASSE 4 – COMPTES DE TIERS

40. FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES

Figurent sous le compte 40 les dettes et avances de fonds liées à l'acquisition de biens ou de services.

Selon les besoins, des subdivisions du compte 40 sont ouvertes telles que :

- 401 « Fournisseurs de stocks et services,
- 403 « Fournisseurs, effets à payer »,
- 404 « Fournisseurs d'immobilisations »
- 405 « Fournisseurs d'immobilisations, effets à payer »
- 408 « Fournisseurs factures non parvenues »
- 409 « Fournisseurs débiteurs : avances et acomptes, RRR à obtenir, autres créances

La subdivision 401du compte 40 « Fournisseurs de stocks et services »,

- est créditée du montant des factures d'achats de biens ou de prestations de services par le débit :
  - du compte 38 pour les achats stockés,
  - des comptes concernés de la classe 6 (montant hors taxes récupérables) pour les achats non stockés ou les services,
  - d'une subdivision du compte 44 « TVA déductible » pour le montant des taxes récupérables.

- est débitée par le crédit :
  - d'un compte de trésorerie lors des règlements effectués par l'entité à ses fournisseurs ;
  - d'un compte de la classe 3 (38) ;
  - d'un compte de classe 6 pour le montant des avoirs reçus à l'occasion de retour de marchandises au fournisseur ou des rabais, remises et ristournes obtenues (et du compte de TVA concerné) ;
  - d'un compte « Fournisseurs effets à payer » (subdivision du compte 40) lors de l'acceptation d'une lettre de change ou de la remise d'un billet à ordre.

Le compte 403 « Fournisseurs effets à payer » est soldé par le crédit d'un compte de trésorerie lors du règlement de l'effet.

Le compte 408 « Fournisseurs factures non parvenues» est crédité à la clôture de l'exercice du montant, TVA comprise, des factures imputables à la période close mais non encore parvenues, dont le montant est suffisamment connu et évaluable, par le débit des comptes concernés des classes 4 (taxes récupérables) et 6.

Le compte 409 « Fournisseurs débiteurs : avances et acomptes versés, RRR à obtenir, autres créances » est débité à la clôture de l'exercice du montant, TVA comprise, des avoirs imputables à la période close mais non encore parvenus, dont le montant est suffisamment certain et évaluable, par le crédit des comptes concernés des classes 4 (Taxes à reverser) et 6.

Les avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations doivent figurer au bilan sous une rubrique Immobilisations en cours, et non sous une rubrique fournisseur. En conséquence, ces avances sur immobilisations sont généralement comptabilisés dans un compte 238 « Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations » et non dans le compte 409.

41. CLIENTS ET COMPTES RATTACHES

Figurent sous le compte 41 les créances liées à la vente de biens ou services rattachés au cycle d'exploitation de l'entité.

Selon les besoins de la gestion et de l'information financière, des subdivisions du compte 41 sont créées telles que :

- 411 «Clients »
- 413 « Clients, effets à recevoir»
- 416 « Clients douteux »
- 417 « Créances sur travaux ou prestations en cours »
- 418 « Clients – factures à établir »
- 419 « Clients créditeurs, avances reçues, RRR à accorder et avoirs à établir »

Ces subdivisions sont modifiées ou étendues en fonction des besoins de chaque entité.

Le compte 411 « Clients »

- est débité du montant des factures de ventes de biens ou de prestations de services par le crédit :
  - de l'une des subdivisions du compte 70 – « Ventes de marchandises, de produits fabriqués, ventes de prestations et produits annexes » (montant hors TVA collectée) ;
  - d'une subdivision du compte 41 pour les dettes au titre des emballages et matériels consignés ;
  - d'une subdivision du compte 44 au titre de la TVA collectée ;

- Il est crédité par le débit :
  - d'un compte de trésorerie lors des règlements reçus des clients ;
  - de l'une des subdivisions du compte 70 pour le montant des avoirs établies par l'entité lors du retour de marchandises par les clients, ou pour le montant des rabais, remises et ristournes accordés (et du compte de TVA concerné) ;
  - du compte « Clients effets à recevoir » lors de l'acceptation par les clients d'une lettre de change ou de la réception d'un billet à ordre.

Le compte 413 « Clients, effets à recevoir » est débité par le crédit du compte « clients » au moment de l'entrée des effets en portefeuille.
Il peut être subdivisé en :

- Effets en portefeuille
- Effets escomptés non échus
- Effets échus remis à l'encaissement.

Le compte 413 est crédité :

- à l'encaissement de l'effet, par le débit d'un compte de trésorerie ;
- en cas de remise à l'escompte, par le débit d'une subdivision du compte 41 « Effets escomptés non échus » et par le débit d'un compte de charges financières pour la partie relative aux intérêts d'escompte.

Parallèlement, le montant des effets escomptés non échus et le montant des effets échus remis à l'encaissement est enregistré au débit d'un compte de trésorerie par le crédit d'une subdivision du compte 519 « Concours bancaires courants ».

En cas de non-paiement à l'échéance, le montant des effets est ré-imputé au débit du compte « clients » en contrepartie du compte «clients, effets à recevoir ».

Le compte 416 « Clients douteux » est débité par le crédit du compte 411 « Clients » pour le montant des créances douteuses ou litigieuses et dont le recouvrement est incertain.

Le compte 417 «Créances sur travaux ou prestations en cours» enregistre au débit la contrepartie des produits nets partiels hors taxes constatées au cours de la réalisation d'un contrat à long terme, mais qui contractuellement ne peuvent pas encore faire l'objet d'une facturation.. Ce compte est crédité par le débit du compte client correspondant lors de l'établissement de la facture.

Le compte 418 « Factures à établir » sont débitées, à la clôture de la période comptable, du montant taxes comprises des créances imputables à la période close et pour lesquelles les pièces justificatives (factures, décompte…) n'ont pas encore été établies.
Ce compte enregistre également les intérêts courus dus par les clients sur des créances non réglées.
Ce compte est crédité lors de l'établissement des factures par le débit des comptes de tiers concernés.

Le compte 419 « Clients créditeurs : Avances reçues,rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir » enregistre au crédit (Taxes incluses) à la clôture de l'exercice les avoirs à établir imputables à la période close, dont le montant est suffisamment connu et évaluable, par le débit des comptes concernés des classes 4 (taxes récupérables) et 7 (produits).

Le compte 419 « Clients créditeurs » enregistre :

- les avances ou acomptes reçus par l'entreprise sur les commandes à livrer, les travaux à exécuter ou les services à rendre.
- les autres avoirs ou trop perçus des règlements. Afin de respecter la règle de non-compensation des éléments d'actifs et passifs dans la présentation des états financiers, il convient, en effet, de virer en fin d'exercice les soldes créditeurs des clients correspondant à des trop perçus ou à des avoirs dans le compte 419, dont le montant devra figurer au passif du bilan.

42. PERSONNEL ET COMPTES RATTACHES

Selon les besoins de la gestion et de l'information financière, des subdivisions du compte ~~41~~ 42 sont créées telles que :

- 421 Personnel, rémunérations dues
- 422 Fonds des œuvres sociales
- 423 Participation des salariés au résultat
- 425 Personnel, avances et acomptes accordés
- 426 Personnel, dépôts reçus
- 427 Personnel, oppositions sur salaires
- 428 Personnel, charges à payer et produits à recevoir

Rémunérations du personnel

Le compte « Personnel – rémunérations dues » est crédité des rémunérations brutes à payer au personnel par le débit des comptes de charges intéressés (631 Rémunérations du personnel).

Il est débité :

- du montant des avances et acomptes versés au personnel par le crédit du compte 425 « Personnel – avances et acomptes accordés »;
- du montant des oppositions notifiées à l'entité à l'encontre des membres de son personnel par le crédit du compte 427 – « Personnel – oppositions » ;
- de la quote-part des charges sociales incombant au personnel par le crédit des comptes 43 « Organismes sociaux et comptes rattachés » ;
- des impôts retenus sur salaires par le crédit du compte 442 « Etat, impôts et taxes recouvrables sur des tiers » ;
- du montant des règlements effectués au personnel par le crédit d'un compte de trésorerie.

Autres méthodes de comptabilisation des rémunérations du personnel :

Le compte 421 « Personnel – rémunérations dues », peut également n'enregistrer que le montant net à payer (et non le brut) au vu des bulletins de paye.
Dans le cadre de cette méthode, les comptes de charges 63 (sous compte 631 Rémunérations du personnel) sont alors débités par le crédit des comptes ouverts à chacun des tiers bénéficiaires :

421 Personnel, rémunérations dues (montant net à payer),
422 Fonds des œuvres sociales
425 Personnel, avances et acomptes accordés
427 Personnel, oppositions
43 Organismes sociaux et comptes rattachés
…….

Autres opérations concernant le personnel :

Le compte «Personnel – oppositions» est crédité du montant des sommes faisant l'objet d'oppositions obtenues par des tiers à l'encontre de membres du personnel de l'entité, par le débit du compte « personnel, rémunérations dues ». Il est débité du montant desdites sommes, lors de leur versement aux tiers bénéficiaires de l'opposition, par le crédit d'un compte de trésorerie.

Le compte «Fonds des Œuvres Sociales » est crédité des sommes dues aux œuvres sociales (cantines, comités d'entreprises, …) par le débit du compte des charges sociales. Il est débité du montant des versements effectués à ces œuvres sociales par le crédit d'un compte de trésorerie.

Le compte « Personnel – charges à payer et produits à recevoir » est mouvementé à la clôture de l'exercice pour permettre l'enregistrement des charges et des produits rattachables à l'exercice clos (exemples : dettes de l'entité envers son personnel au titre des congés à payer, des primes d'intéressement ou des gratifications à accorder, enregistrées au crédit du compte en contrepartie du compte de charges de personnel).
Lors du paiement effectif, le compte « Personnel – charges à payer et produits à recevoir » est soldé en contrepartie du compte « Personnel, rémunérations dues », les ajustements nécessaires étant enregistrées aux comptes intéressés. Ce compte peut aussi être contre-passé à l'ouverture de l'exercice suivant.

43. ORGANISMES SOCIAUX ET COMPTES RATTACHES

Les comptes 43 – «Organismes sociaux et comptes rattachés » sont crédités respectivement du montant :

- des sommes dues par l'entité aux différents organismes sociaux au titre des cotisations patronales d'assurances sociales, d'allocations familiales, d'accidents du travail, de retraites du personnel, … par le débit des comptes de charges par nature intéressés ;
- des sommes à régler aux organismes susvisés pour le compte du personnel par le débit du compte « Personnel – rémunérations dues ».

Ils sont débités des règlements effectués à ces organismes par le crédit d'un compte de trésorerie.

Le compte 438 « Organismes sociaux – charges à payer et produits à recevoir » est mouvementé à la clôture de l'exercice pour permettre l'enregistrement des charges et des produits rattachables à l'exercice clos (exemple : charges sociales patronales liées aux congés payés, aux primes d'intéressement ou aux gratifications à accorder au personnel).

Lors du paiement effectif, ce compte est soldé en contrepartie des comptes des organismes sociaux concernés, les ajustements nécessaires étant enregistrés aux comptes intéressés. Ce compte peut aussi être contre-passé à l'ouverture de l'exercice qui suit.

44. ETAT, COLLECTIVITES PUBLIQUES, ORGANISMES INTERNATIONAUX ET COMPTES RATTACHES

D'une manière générale, les opérations à inscrire au compte 44 – « Etat, collectivités publiques, organismes internationaux et comptes rattachés » sont celles qui sont faites avec des entités considérées en tant que puissance publique. Les ventes et les achats conclus avec ces entités à des conditions courantes et normales s'inscrivent au compte 40 – « Fournisseurs et comptes rattachés » et 41 – « Clients et comptes rattachés » au même titre que les opérations faites avec les autres fournisseurs et les autres clients.

Ce compte est subdivisé en fonction des besoins en sous comptes tels que :

- 441 « Etat et autres collectivités publiques, subventions à recevoir »,
- 442 «Etat, impôts et taxes recouvrables sur des tiers »
- 443 « Opérations particulières avec l'Etat et autres organismes publics »
- 444 « Etat, impôt sur les résultats»,
- 445 « Etat, taxes sur le chiffre d'affaires »,
- 446 « Organismes Internationaux »,
- 447 « Autres impôts, taxes et versements assimilés»,
- 448 « Etat - charges à payer et produits à recevoir (hors impôts)».

Le compte « Etat, impôt sur les bénéfices » est crédité du montant de l'impôt sur les bénéfices exigible en contrepartie du compte 695.
Il est débité du montant des règlements effectués, en contrepartie d'un compte de trésorerie.

Le compte 445 « Etat – taxes sur le chiffre d'affaires » reçoit :

- d'une part, le montant de la TVA collectée pour le compte de l'Etat (lors de l'enregistrement des ventes effectuées et des livraisons effectuées à soi-même),
- d'autre part, le montant de la TVA à récupérer selon les dispositions légales (lors de l'enregistrement des achats).

Au moment de leur exigibilité, les subdivisions « TVA collectée » et « TVA déductible » sont soldées :

- soit en contrepartie de la subdivision du compte 44 – « TVA à payer » ; s'il en résulte un solde créditeur ;
- soit en contrepartie de la subdivision du compte 44 « Crédit de TVA » s'il en résulte un solde débiteur à récupérer ultérieurement (par imputation sur la TVA à payer ou par demande de remboursement effectif).

Une subdivision du compte 44 « TVA à régulariser » est destinée à recevoir le montant de TVA déductible sur les charges à payer inscrites aux comptes de tiers concernés, et le montant de la TVA collectée sur les produits à recevoir inscrits aux comptes de tiers concernés. Cette subdivision fait l'objet d'un virement aux subdivisions «TVA collectée » et « TVA déductible » lors de leur fait générateur fiscal, compte tenu des ajustements nécessaires enregistrés aux comptes intéressés. Ce compte peut aussi être contre-passé à l'ouverture de l'exercice qui suit.

Le compte 441 « Etat et autres collectivités publiques – subventions à recevoir » est débité en fin d'exercice des subventions acquises mais non encore encaissées par le crédit d'un compte de produits (subventions d'exploitation) ou de produits comptabilisés d'avance (subvention d'investissement).
Ce compte est soldé en contrepartie d'un compte de trésorerie lors de la perception des montants concernés.
Les subventions publiques sont normalement comptabilisées en produits sur l'exercice auquel se rattachent les coûts qu'elles sont censées compenser.
Cependant ce rattachement n'autorise pas la comptabilisation en subventions à recevoir de subventions non encore acquises, c'est à dire qui ne correspondent pas à une obligation pour la partie versante, ou pour lesquelles l'entreprise ne répond pas encore aux conditions d'octroi à la clôture de l'exercice.

Le compte 446 « Organismes internationaux » est ouvert par les entités, généralement des ONG, qui concluent des conventions de financement de projet directement avec des organismes internationaux. Sont alors comptabilisées dans ce compte 446 toutes les opérations effectués avec ces organismes, à l'exception de celles faites en tant que fournisseur ou client qui sont inscrites respectivement aux comptes 40 « Fournisseurs » ou 41 « Clients ».
Dans ce contexte, le mode de fonctionnement de ce compte dépend des clauses contractuelles et de l'organisation comptable prévu dans le cadre de la convention conclue avec l'Organisme, et de la nature du projet financé ; en effet l'entité soit agit en son propre nom, soit agit en simple mandataire du bailleur.

Le compte 447 « Autres impôts, taxes et versements assimilés » est crédité du montant de tous les autres impôts et taxes versés par l'entité, notamment la taxe sur l'activité professionnelle (TAP) et le versement forfaitaire (VF) , par le débit des comptes de charges intéressés. Il est débité du montant des règlements effectués en contrepartie d'un compte de trésorerie.

Le compte 448 « Etat – charges à payer et produits à recevoir » est mouvementé à la clôture de l'exercice pour permettre l'enregistrement des charges et des produits rattachables à l'exercice clos (exemples : charges fiscales patronales liées aux congés à payer, aux primes d'intéressement ou aux gratifications à accorder au personnel).
Lors du paiement effectif, le compte 448 est soldé en contrepartie des comptes 44 concernés, les ajustements nécessaires étant enregistrés aux comptes intéressés. Les opérations figurant dans ce compte peuvent aussi être contre-passées à l'ouverture de l'exercice qui suit.

45. GROUPE ET ASSOCIES

Ce compte présente en fonction des besoins les subdivisions suivantes :

- 451 «Opérations Groupe»
- 455 «Associés - comptes courants»
- 456 «Associés - opérations sur le capital»
- 457 «Associés – dividendes à payer»
- 458 «Associés – opérations faites en commun ou en groupement».

Les comptes 'Groupe et associés' n'enregistrent pas les opérations effectuées en tant que fournisseur ou client qui sont inscrites respectivement aux comptes 40 « fournisseurs » ou 41 « clients ».

Le compte 451 « Opérations Groupe » enregistre à son débit le montant des fonds avancés directement ou indirectement de façon temporaire par l'entité aux entités du groupe, et à son crédit le montant des fonds mis directement ou indirectement à disposition de l'entité par les entités du groupe.

Le compte 455 «Associés – comptes courants» enregistre à son crédit le montant des fonds mis ou laissés temporairement à la disposition de l'entité par les associés.

Des subdivisions pour les « Intérêts courus » reçoivent à la clôture de l'exercice le montant des intérêts courus non échus.

Le compte 456 « Associés – opérations sur le capital » est destiné à recevoir le montant des apports effectués par les associés (au crédit) ; il est soldé par les comptes de capitaux intéressés.

Le compte 457 «Associés – dividendes à payer » est crédité du montant des dividendes dont la distribution a été décidée par les organes compétents, par le débit selon le cas :

- du compte 12 – « Résultat de l'exercice »,
- du compte 106 – « Réserves »,
- du compte 11 – « Report à nouveau ».

Le compte 458 « Associés, opérations faites en commun ou en groupement » enregistre les mises de fonds entre coparticipants dans le cadre de sociétés en participation ou assimilés (groupements).

46. DEBITEURS DIVERS ET CREDITEURS DIVERS

Ce compte présente en fonction des besoins les subdivisions suivantes :

- 462 «Créances sur cessions d'immobilisations »
- 464 «Dettes sur acquisitions de valeurs mobilières de placement ou d'Instruments financiers dérivés »
- 465 «Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement ou d'Instruments financiers dérivés»
- 467 «Autres comptes débiteurs ou créditeurs»
- 468 « Divers – charges à payer et produits à recevoir »

Lors d'une cession d'actifs non courants autres que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille, l'écart entre le prix de cession et la valeur nette comptable de l'immobilisation cédée est directement comptabilisé :

- au débit d'un sous compte du compte 65 « Autres charges opérationnelles » (compte 652 « Moins values sur sortie d'actifs immobilisés ») si cet écart est négatif,

- au crédit d'un sous compte du compte 75 « Autres produits opérationnels » (compte 752 « Plus values sur sorties d'actifs immobilisés ») si cet écart est positif.

Lors d'une cession d'actifs financiers, l'écart entre le prix de cession et la valeur nette comptable après reprise des écarts d'évaluation éventuels figurant en capitaux propres est directement comptabilisé

- au débit d'un compte de charges financières (compte 667 « Pertes nettes sur cessions d'actifs financiers ») si cet écart est négatif,
- au crédit d'un compte de produits financiers (compte 767 « Profits nets sur cessions d'actifs financiers » si cet écart est positif.

Le compte 468 « Divers – Charges à payer et produits à recevoir » hors impôts est mouvementé à la clôture de l'exercice pour permettre l'enregistrement des charges et des produits rattachables à l'exercice clos. Ces comptes se présentent TVA incluse (le montant de la TVA attachée étant porté en contrepartie de la subdivision d'un compte 44 TVA).
Lors du règlement effectif, ce compte est soldé en contrepartie des autres comptes 46 concernés, les ajustements nécessaires étant enregistrés aux comptes intéressés. Ce compte peut aussi être contre-passé à l'ouverture de l'exercice qui suit.

47. COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTENTE

Les comptes 47 Comptes transitoires ou d'attente sont à la disposition des entités pour recevoir, en cours d'exercice, les opérations :

- Qui ne peuvent être imputées de façon certaine à un compte déterminé au moment où elles sont enregistrées,
- Ou qui exigent une information complémentaire.

Toute opération portée au compte 47 est imputée au compte définitif dans les délais les plus brefs ; ce compte ne figure pas sur les états financiers.

48. CHARGES OU PRODUITS CONSTATES D'AVANCE ET PROVISIONS

Ce compte présente en fonction des besoins les subdivisions suivantes :

- 481 « Provisions passifs courants »
- 486 « Charges constatées d'avance »
- 487 « Produits constatés d'avance »

Les comptes 486 «Charges constatées d'avance» et 487 « Produits constatés d'avance » reçoivent, à la clôture de l'exercice, les charges et les produits concernant un exercice ultérieur (pour leur montant hors taxes récupérables).
Ces comptes sont contre-passés, et les charges et produits sont imputés dans les comptes par nature concernés, au cours de l'exercice où ils se rapportent en vertu des principes d'indépendance des exercices et de rattachement des charges aux produits.

Provisions passifs courants

A la clôture des comptes de la période, les passifs dont le montant est incertain et dont l'échéance se situe probablement dans les douze mois font l'objet d'un enregistrement comptable au crédit du compte 481 « Provisions – passifs courants » par le débit du compte de charges 68 « Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur ».

Lorsque la charge qui a fait l'objet d'une provision se réalise, les coûts correspondants sont directement imputés sur le montant de la provision (débit du compte 48 par le crédit d'un compte financier ou d'un compte de tiers)., et le compte 481 Provision est soldé :

- par le crédit du compte de produit 78 « Reprises sur pertes de valeur et provisions dans le cas où la provision est supérieure à la charge,
- par le débit du compte de charge correspondant dans le cas où la provision est insuffisante.

La provision est reprise par le crédit d'un compte de produit 78 « Reprises sur provisions et sur pertes de valeur » si elle s'avère sans objet.

49. PERTES DE VALEURS SUR COMPTES DE TIERS

Lors de leur constatation, les pertes de valeur sur comptes de tiers sont créditées aux comptes 49 créés par nature de créances concernées :

- 491 Pertes de valeur sur comptes de clients,
- 495 Pertes de valeur sur comptes de groupe et associés,
- 496 Pertes de valeur sur comptes de débiteurs divers,
- 498 Pertes de valeur sur autres comptes de tiers.

En contrepartie, des comptes de charges (dotations pertes de valeur) sont débités.

Le compte de perte de valeur leur relatif à chaque compte de tiers est rajusté à la fin de chaque exercice par :

- le débit des comptes de dotations correspondants, lorsque le montant de la perte de valeur est augmenté ;
- le crédit d'un compte 78 « Reprises sur perte de valeur et provision» lorsque le montant de la perte de valeur est diminué ou annulé (perte de valeur devenue, en tout ou partie, sans objet).

A la date du remboursement de la créance ayant fait l'objet d'une perte de valeur, la perte de valeur antérieurement constatée est soldée par le crédit du compte 78.
Lorsque la créance s'avère irrécouvrable, la perte de valeur est imputée sur le montant de la créance et le solde éventuel est comptabilisé au compte 654 « Pertes sur créances irrécouvrables ».

CLASSE 5 – COMPTES FINANCIERS

50. VALEURS MOBILIERES DE PLACEMENT

Les valeurs mobilières de placement sont des actifs financiers acquis par l'entité en vue de réaliser un gain en capital à brève échéance. Ces actifs financiers s'opposent aux valeurs mobilières immobilisées qui sont des titres acquis par l'entité avec l'intention de les conserver durablement.
Les subdivisions proposées pour ce compte sont les suivantes :

- 501 « Parts dans les entreprises liés »
- 502 « Actions propres ou parts propres »
- 503 « Autres actions ou titres conférant un droit de propriété »
- 506 « Obligations, bons du trésor et bons de caisse à court terme »
- 508 « Autres valeurs mobilières de placement et créances assimilées »

- 509 « Versements restant à effectuer sur valeurs mobilières de placement non libérées ».

Les comptes «Valeurs mobilières de placement» sont débités du coût d'acquisition des titres, en contrepartie des comptes de tiers ou de trésorerie concernés.

En cas de titres de placement dont la valeur nominale est partiellement libérée, la valeur totale est portée au débit de ces comptes, la partie non appelée étant inscrite au crédit du compte 509 « Versements à effectuer sur valeurs mobilières de placement non libérées » (ce compte étant ensuite soldé au fur et à mesure des montants appelés versés, en contrepartie des comptes de trésorerie).

Pour les titres de placement immédiatement négociables qui sont évalués à la valeur de marché à la date d'arrêté des comptes, la différence entre cette valeur et la valeur des titres figurant en comptabilité est enregistrée :

- au débit du compte 50 en contrepartie d'un compte 765 « Ecart d'évaluation sur actifs financiers – Plus-values» s'il s'agit d'une plus-value ;
- au crédit du compte 50 en contrepartie du compte 665 « Ecart d'évaluation sur actifs financiers – Moins values», s'il s'agit d'une moins-value.

En cas de cession des titres de placement, le solde du compte 50 (valeur brute d'entrée corrigée des plus ou moins values latentes au débit, et prix de cession au crédit, est viré :

- en contrepartie du débit d'un compte de charges financières 667 « Pertes nettes sur cessions d'actifs financiers», s'il s'agit d'une moins-value de cession ;
- en contrepartie du crédit d'un compte de produits financiers 767 « Profits nets sur cessions d'actifs financiers», s'il s'agit d'une plus-value de cession.

La subdivision 502 « Actions propres ou parts propres» reçoit au débit le coût d'acquisition des titres que l'entité détient provisoirement sur elle-même dans les conditions fixées par la législation nationale.
Il convient de souligner que dans la présentation du bilan, ce compte figure sous une rubrique particulière en diminution des capitaux propres, sauf s'il s'agit de rachats effectués pour des montants non significatifs en vue d'une attribution aux salariés dans le cadre d'une convention ou d'un contrat.

A la clôture de l'exercice, les intérêts courus non échus sur les valeurs mobilières de placement sont portés au débit du compte 518 « Intérêts courus ». Ce compte est soldé à l'échéance.

51 BANQUES, ETABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILES

Pour chaque compte financier dont elle est titulaire, l'entité utilise une subdivision distincte du compte 51 « Banques, établissements financiers et assimilés ». Les mouvements débiteurs correspondent aux fonds reçus et les mouvements créditeurs aux fonds décaissés.

Les intérêts courus non échus à la clôture de l'exercice sont portés dans le compte 518 « Intérêts courus ». Ce compte est soldé à l'échéance, lorsque les intérêts sont exigibles..

Les concours financiers courants tels que les crédits sur escompte s'enregistrent au débit du compte banque concerné par le crédit du compte 519 « Concours bancaires courants ».

52 INSTRUMENTS FINANCIERS DERIVES

Les instruments financiers dérivés correspondent à des instruments financiers tels que les options, les contrats à terme (de gré à gré ou normalisé) et les swaps de taux d'intérêt et de devises qui engendrent des droits et des obligations qui ont pour effet de transférer entre les parties à l'instrument un ou plusieurs des risques inhérents à un instrument financier primaire sous-jacent.
Les instruments dérivés ne donnent pas lieu à un transfert de l'instrument financier primaire sous-jacent au moment de la prise d'effet du contrat, et il n'y a pas nécessairement transfert à l'échéance du contrat.

Lors de l'acquisition d'instruments financiers dérivés, le coût d'acquisition est enregistré au débit du compte 52 – « Instruments financiers dérivés», en distinguant éventuellement dans des sous comptes la nature de ces instrument (instruments financiers dérivés immédiatement négociables sur un marché assurant la liquidité et la sécurité des transactions, instruments de couverture, autres instruments financiers dérivés), en contrepartie des comptes financiers concernés.

Les variations de valeur des contrats négociés sur les marchés organisés, constatées par la liquidation quotidienne des marges débitrices et créditrices, sont portées au compte de résultat en charges ou produits financiers.
Toutefois par exception à ce principe, les variations de valeur de ces contrats ou options constatées sur ces marchés et effectuées à titre de couverture sont enregistrées dans le compte 52 et rapportées au compte de résultat, pendant la durée de vie de l'élément couvert, de manière symétrique au mode de comptabilisation des produits et charges sur cet élément.

Pour les instruments financiers dérivés immédiatement négociables qui sont évalués à la valeur de marché à la date d'arrêté des comptes, la différence entre cette valeur et la valeur des titres couverts figurant en comptabilité est enregistrée :

- au débit du compte 52 en contrepartie d'un compte 76 « Autres produits financiers » (subdivision 765 « Ecart d'évaluation sur actifs financiers – Plus values »), s'il s'agit d'une plus-value ;
- au crédit du compte 52 en contrepartie d'un compte 66 « Autres charges financières » (subdivision 665 Ecart d'évaluation sur actifs financiers), s'il s'agit d'une moins-value.

En cas de cession des instruments financiers dérivés : le solde du compte 52 (valeur brute d'entrée au débit et prix de cession au crédit) est viré :

- en contrepartie du débit d'un compte 66 – « Autres charges financières » (subdivision 667 « Pertes nettes sur cessions d'actifs financiers ») s'il s'agit d'une moins-value de cession ;
- en contrepartie du crédit d'un compte 76 – « Autres produits financiers » (Subdivision 767), s'il s'agit d'une plus-value de cession.

53 CAISSE

Le compte caisse est débité du montant des espèces encaissées par l'entité. Il est crédité du montant des espèces décaissées. Son solde est toujours débiteur ou nul.

54. REGIES D'AVANCES ET ACCREDITIFS

Le compte 54 « Régies d'avances et accréditifs » enregistre les écritures relatives aux fonds gérés par les régisseurs ou les comptables subordonnés et aux accréditifs ouverts dans les banques au nom d'un tiers ou d'un agent de l'entité.

Le compte 54 est subdivisé en : 541 « Régies d'avances » et 542 « Accréditifs ».

Le compte 541 est débité du montant des fonds remis aux régisseurs par le crédit d'un compte de trésorerie. Il est crédité :

- du montant des dépenses effectuées pour le compte de l'entité par le débit d'un compte de tiers ou de charges ;
- du montant des reversements de fonds avancés, par le débit d'un compte de trésorerie.

Le compte 542 enregistre les accréditifs ouverts dans les banques au nom d'un tiers ou d'un agent de l'entité. Il est soldé à la réalisation de l'accréditif.

58. VIREMENTS INTERNES

Le compte 58 – « Virements internes » est un compte de passage utilisé pour la comptabilisation d'opérations au terme desquelles il se trouve soldé.

Ce compte est notamment destiné à permettre la centralisation, sans risque de double emploi :

- des virements de fonds d'un compte de trésorerie (caisse ou banque) à un autre compte de trésorerie (banque ou caisse) ;
- et, plus généralement, de toute opération devant faire l'objet d'un enregistrement dans plusieurs journaux auxiliaires.

59. PERTES DE VALEURS SUR ACTIFS FINANCIERS COURANTS

La nature et le fonctionnement du compte 59 est comparable à celui du compte 49 : ce sont des comptes de correction de valeur, qui permettent de ramener la valeur comptable d'un actif à sa valeur recouvrable.
En effet, comme tout autre actif, un actif financier non réévalué à sa juste valeur à la clôture de la période est déprécié si sa valeur comptable est supérieure à sa valeur recouvrable.
Les actifs financiers courants non évalués à leur juste valeur et devant donc être soumis à un test de dépréciation afin de constater une éventuelle perte de valeur correspondent :

- aux créances auprès des banques, des établissements financiers et assimilés,
- aux régies d'avances et accréditifs

Lors de leur constatation, les pertes de valeur sont enregistrées dans des comptes financiers crédités au compte 59 «Pertes de valeur sur actifs financiers ».
En contrepartie, le compte 686 « Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur sur éléments financiers » est débité.

Le compte de provision relatif à chaque compte financier est réajusté à la fin de chaque exercice par :

- le débit du compte de dotations, lorsque le montant de la provision est augmenté ;
- le crédit du compte de reprise financière, lorsque le montant de la provision est diminué ou annulé (provision devenue, en tout ou partie, sans objet).

Lorsque la perte devient définitive, la perte de valeur constituée est imputée au crédit du compte financier correspondant à concurrence de la perte enregistrée. Le solde éventuel du compte financier est annulé par le débit du compte 668 « Autres charges financières ».

CLASSE 6 – COMPTES DE CHARGES

Les produits et charges sont présentés dans le compte de résultat par nature et éventuellement par fonction en annexe. Une ventilation des produits et charges en comptabilité par nature, sur la base de la nomenclature de comptes est obligatoire.

Dans la pratique, un système de comptabilité analytique simple ou même un simple tableau de répartition pour les petites entreprises permet de passer d'une classification par nature à une classification par fonction et vice versa.

Les comptes prévus pour l'enregistrement comptable des charges par nature sont présentés ci-après.

- *IMPUTATION PAR NATURE*

60 ACHATS CONSOMMES

Les comptes 60 (Matières premières consommées, autres approvisionnements consommées, Marchandises vendues), relatifs à des achats stockés consommés, fonctionnent différemment selon le système d'inventaire mis en place dans l'entité : inventaire intermittent ou inventaire permanent.

Le fonctionnement de ces comptes a été précisé au niveau du fonctionnement des comptes de stocks (classe 3).

L'évaluation des stocks consommés est opérée au coût d'acquisition, les frais accessoires d'achat (transports, commissions, assurances, …) venant se rajouter au prix d'achat, net de rabais, remises et ristournes obtenus.

Les achats d'études et autres prestations de service ainsi que les achats d'équipements et de travaux directement incorporés aux ouvrages, travaux ou produits fabriqués par l'entité sont enregistrés dans les comptes 60.

Les achats non stockables (eau, énergie, …) ou non stockés par l'entité tels que ceux afférents à des fournitures qui ne passent pas par un magasin, sont également enregistrés en compte 60 « Achats consommés ». Les éléments enregistrés en achats non stockables (compte 60) mais non consommés à la clôture de l'exercice sont inscrits en tant que charges constatées d'avance au débit du compte 48

61/62. SERVICES EXTERIEURS

Les comptes 61 et 62 enregistrent les charges externes autres que les achats en provenance des tiers.
Le grand nombre de catégories de charges constituant les charges externes ont conduit à l'utilisation de deux comptes divisionnaires, 61 et 62, sans distinction précise entre ces deux comptes.
Ces comptes sont généralement regroupés sur une même ligne au niveau du compte de résultat.

Les paiements au titre de contrats de location doivent être comptabilisés dans ces comptes sur une base linéaire pendant toute la durée du contrat de location. Cependant, par référence au principe de rattachement des charges aux produits, une autre base peut être utilisée si elle s'avère plus représentative de l'échelonnement dans le temps des avantages qu'en retirera l'utilisateur. Dans ce cas, les charges de location sont enregistrées sur un autre rythme que celui des paiements des loyers.

63. CHARGES DE PERSONNEL

Les charges de personnel comprennent :

- les rémunérations du personnel, y compris les rémunérations allouées aux dirigeants sociaux et le coût des rémunérations en nature. Les rémunérations en nature sont débités au compte 638 « Autres charges de personnel » par le crédit soit du compte de produit 758 « Autres produits de gestion courante » soit par le crédit des comptes de charges concernés.
- les cotisations des caisses sociales et de prévoyance, liées à ces rémunérations ;
- les autres charges sociales, telles que les œuvres sociales (cantines, comités d'entreprise),
- dans le cadre d'une entreprise individuelle, les charges sociales facultatives et obligatoires de l'exploitant.

64. IMPOTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES

Les impôts, taxes et versements assimilés sont des charges correspondant :

- d'une part, à des versements obligatoires à l'Etat et aux collectivités locales pour subvenir aux dépenses publiques ;
- d'autre part, à des versements institués par l'autorité publique notamment pour le financement d'actions d'intérêt économique ou social.

L'impôt sur les bénéfices n'est pas comptabilisé sous ce poste : il est inscrit au compte 69 «Impôts sur les résultats et assimilés».

65. AUTRES CHARGES OPERATIONNELLES

Les éléments par nature figurant dans le compte 65 sont réputés être constitutifs du résultat des activités ordinaires de l'entité.

Ce compte enregistre :

- les redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires (compte 651),
- les moins-values dégagées lors d'une cession d'un actif immobilisé non financier (compte 652 Sortie d'immobilisations corporelles ou incorporelles, titres de participation).
- les rémunérations des administrateurs relatives à leur fonction (compte 653),
- les pertes sur créances irrécouvrables (compte 654),
- la quote-part de résultat sur opérations faites en commun (compte 655),
- les pénalités sur marché, les amendes fiscales ou pénales, les dons et libéralités accordées (compte 656).

Compte 655 « Quote-part de résultat sur opérations faites en commun » :

Lorsque la comptabilité d'une société en participation ou assimilés (groupement, joint-venture) est exclusivement tenue par un gérant, seul juridiquement connu des tiers, les charges et les produits de la société en participation sont compris dans les charges et les produits du gérant.

La quote-part des résultats revenant aux autres coparticipants est enregistrée dans la comptabilité du gérant au débit du compte 655 par le crédit du compte 458 « Associés, opérations faites en commun ou en groupement » s'il s'agit d'un bénéfice, ou au crédit d'un compte 755 par le débit du compte 458 s'il s'agit d'une perte.
Symétriquement, la quote-part de résultat revenant à chaque participant non gérant est enregistrée dans leur comptabilité aux comptes 755 ou 655 par le débit ou le crédit du compte 458.

66. CHARGES FINANCIERES

Ce compte est subdivisé en fonction des besoins en information afin de faire apparaître la nature ou l'origine des charges :

- 661 « Charges d'intérêts»
- 664 « Pertes sur créances liées à des participations »
- 665 « Ecart d'évaluation sur instruments financiers – Moins-values »
- 666 « Pertes de change »
- 667 « Pertes nettes sur cessions d'actifs financiers »
- 668 « Autres charges financières ».

Le compte « Charges d'intérêts » est débité de l'ensemble des intérêts se rapportant à la période comptable sur emprunts, dettes et opérations de financement.

Le compte « Ecart d'évaluation sur instruments financiers - Moins-values » est débité en contrepartie des comptes d'actifs ou passifs financiers concernés lors de l'évaluation de ces actifs ou passifs financiers à leur juste valeur, lorsque cette évaluation fait apparaître une moins value qui, selon la présente réglementation, doit être comptabilisé en résultat de la période.

Ce compte ne concerne donc pas les éléments financiers qui doivent être évalués à leur valeur amortie ou pour lesquels l'écart entre la juste valeur et la valeur comptable doit être imputé directement en capitaux propres.

Le compte 664 « Pertes sur créances liées à des participations » enregistre les créances irrécouvrables liées à des participations ; les créances rattachées au participations représentent les créances nées à l'occasion de prêts octroyés à des entités dans lesquelles le prêteur détient une participation (titres de participation ou autres formes de participation).

67. ELEMENTS EXTRAORDINAIRES - CHARGES

Le compte 67 « Eléments extraordinaires - charges » n'est utilisé que dans des circonstances exceptionnelles pour l'enregistrement d'opérations extraordinaires comme par exemple en cas d'expropriation ou en cas de catastrophe naturelle imprévisible. L'existence de ce compte se justifie du fait que la nature et le montant de chaque élément extraordinaire doivent être indiqués séparément au niveau des états financiers. »

68. DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, PROVISIONS ET PERTES DE VALEUR

Les comptes 68 sont débités en contrepartie des comptes d'amortissements, de pertes de valeur et de provisions concernés.

69. IMPOTS SUR LES BENEFICES ET ASSIMILES

Le compte 69 enregistre à son débit le montant dû au titre des bénéfices imposables et devant normalement rester à la charge de la société : impôts calculés sur le montant des bénéfices, impôts forfaitaires, supplément d'impôts liés aux distributions.

Ce compte enregistre également la charge relative à la participation éventuelle (légale ou contractuelle) des salariés aux résultats de l'entité.

- *CAS DE L'IMPUTATION PAR FONCTION*

Les mêmes principes quant au fonctionnement des comptes s'appliquent dans le cas où les charges et produits de l'entité font l'objet d'une ventilation par fonction et non exclusivement par nature.
La ventilation par fonction est opérée selon les spécificités propres à chaque entité.

Les regroupements de charge rencontrés les plus fréquemment sont les suivants :

- regroupement par fonction économique ou par activités,
  Exemple : Achats, production, distribution, administration
- regroupement par moyen d'exploitation,
  Exemple : magasin, usine, bureau
- regroupement par produits ou services
  Exemple : chantiers ou type de chantiers
- regroupement par centre de responsabilité
  Exemple : direction générale, administration, direction commerciale, service études, service technique
- regroupement par zone géographique.

Compte tenu de l'obligation de faire apparaître dans le compte de résultat ou dans l'annexe aux états financiers des informations concernant le montant de certaines charges par nature, le suivi des comptes de charge par fonction est le plus souvent effectué par une méthode de codification multiple : chaque charge fait l'objet lors de son enregistrement en comptabilité d'une double imputation sur la base d'une codification par nature selon la nomenclature imposée d'une part, et d'une codification par fonction selon la nomenclature spécifique à l'entreprise d'autre part.

CLASSE 7 – COMPTES DE PRODUITS

70. VENTES DE MARCHANDISES ET DE PRODUITS FABRIQUES, VENTES DE PRESTATIONS DE SERVICES ET PRODUITS ANNEXES

Les ventes sont enregistrées au crédit des comptes par nature, pour leur prix net de TVA collectée, déduction faite des rabais, remises et ristournes accordées.
En fonction des besoins de l'entreprise, les comptes de vente sont subdivisés pour distinguer par exemple :

- les groupes de produits (par nature, par régime fiscal, par mode de production…)
- les ventes locales et les ventes à l'étranger,
- les cessions à prix coûtant,
- les ventes au sein du groupe et les ventes hors groupe,
- les ventes liées à l'activité principale et les produits liés à des activités annexes.

Les produits des activités annexes comprennent les produits des services exploités dans l'intérêt du personnel (restaurant, transport, logement…), des locations diverses, des mises à disposition de personnel, des frais de port ou autres frais accessoires refacturés, des bonis sur reprises d'emballage consignés, des cessions d'approvisionnement….

72 PRODUCTION STOCKEE OU DESTOCKEE

Le compte 72 est réservé à l'enregistrement des variations de la production stockée. Les variations des stocks d'approvisionnements et de marchandises sont, pour leur part, portées au compte 603 « Variation des stocks (approvisionnements et marchandises) »
Dans le cadre d'un inventaire intermittent, ces comptes de variation des stocks sont débités de la valeur de la production stockée initiale et crédité de la valeur de la production stockée finale. En conséquence, le solde du compte 72 représente la variation globale de la production stockée (solde créditeur) ou déstockée (solde débiteur) entre le début et la fin de la période.

Les comptes 72 figurent en compte de résultat sous la rubrique « produits ».

73 PRODUCTION IMMOBILISEE

Ce compte enregistre au crédit le coût de production des éléments d'actif incorporel et des éléments d'actif corporel créés par l'entité et inscrits à l'actif non courant (les charges ayant été préalablement enregistrées dans les comptes par nature).

Ce compte enregistre aussi au crédit le montant des frais accessoires internes supportés par l'entité à l'occasion d'une acquisition d'immobilisation (transport, installation, montage et autres).

74 SUBVENTIONS D'EXPLOITATION

Ce compte est crédité du montant des subventions d'exploitation et d'équilibre obtenues par l'entité par le débit du compte de tiers ou de trésorerie intéressé.

75 AUTRES PRODUITS OPERATIONNELS

Les éléments par nature figurant dans ce compte 75 sont réputés être constitutifs du résultat des activités ordinaires de l'entité.

Le compte 75 enregistre au crédit de ses subdivisions:

- 751 les redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires,
- 752 les plus values dégagées lors d'une cession d'actifs immobilisés non financiers (immobilisations corporelles ou incorporelles, titres de participations),
- 753 les rémunérations perçues par l'entité au titre de ses fonctions de direction (administrateur, gérant…) auprès d'autres entités du Groupe,
- 754 la quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice,
- 755 la quote-part de résultat sur opérations faites en commun,
- 756 les rentrées sur créances amorties.
- 757 les produits exceptionnels sur opération de gestion (exemple : indemnités d'assurance reçues).
- 758 les autres produits de gestion courante (exemple : revenus des immeubles non affectés à des activités professionnelles, dédits, pénalités, libéralités perçues…)

Le compte 755 « Quote-part de résultat sur opérations faites en commun » enregistre au niveau des comptes du gérant des opérations la quote-part des pertes à imputer aux coparticipants, et au niveau des coparticipants la quote-part des bénéfices leur revenant. (voir fonctionnement du compte 655)

76 PRODUITS FINANCIERS

Le compte 76 est subdivisé en fonction des besoins en information afin de faire apparaître la nature ou l'origine des charges :

- 761 « Produits des participations »
- 762 « Revenus des actifs financiers »
- 765 « Ecart d'évaluation sur instruments financiers – Plus-values »
- 766 « Gains de change »
- 767 « Profits nets sur cessions d'actifs financiers »
- 768 « Autres produits financiers ».

Le compte « Ecart d'évaluation sur éléments financiers – Plus-values » est crédité en contrepartie des comptes d'actifs ou passifs financiers concernés lors de l'évaluation de ces actifs ou passifs financiers à leur juste valeur, lorsque cette évaluation fait apparaître une plus-value qui, selon le présent réglement, doit être comptabilisé en résultat de la période.

Ce compte ne concerne donc pas les instruments financiers qui doivent être évalués à leur valeur amortie ou pour lesquels l'écart entre la juste valeur et la valeur comptable doit être imputé directement en capitaux propres.

77 ELEMENTS EXTRAORDINAIRES - PRODUITS

Le compte 77 « Eléments extraordinaires - produits » n'est utilisé que dans des circonstances exceptionnelles pour l'enregistrement d'évènements extraordinaires non liés à l'activité de l'entreprise.

L'existence de ce compte se justifie du fait que la nature et le montant de chaque élément extraordinaire doivent être indiqués séparément au niveau des états financiers.

78 REPRISES SUR PERTES DE VALEURS ET PROVISIONS

Ces comptes sont crédités par le débit des comptes de pertes de valeurs et de provisions concernés lorsque la provision ou la perte de valeur antérieurement constatée s'avère sans objet.

ANNEXE 3 – GLOSSAIRE

Index des termes définis

A

Actif
Actifs biologiques
Actif courant
Actifs financiers
Actif non courant
Activité ordinaire
Amortissement pour dépréciation

Annexe des états financiers
Avantage économique futur

B

Bilan

C

Capital
Capitaux propres
Charges
Comparabilité
Comptabilisation
Comptabilité d'exercice
Compte de résultat
Continuité d'exploitation
Contrôle d'un actif
Convention de l'entité
Coût
Coût actuel
Coût amorti
Coût d'acquisition
Coût de production
Coût (frais) du point de vente
Coût historique
Cycle d'exploitation

D

Développement
Différences temporelles
Durée d'utilité
Durée de vie économique

E

Ecart d'acquisition (goodwill)
Ecart de change
Eléments extraordinaires
Erreurs fondamentales
Etats financiers
Evaluation
Evénements survenant après la date de clôture

F

Fait générateur d'obligation
Fiabilité
Fonds commercial
Fusion

I

Image fidèle
Immobilisation corporelle
Immobilisation financière
Immobilisation incorporelle
Importance relative
Impôt différé
Indépendance des exercices
Instrument financier
Instruments financiers dérivés
Instruments financiers primaires
Intelligibilité
Inventaire

J

Juste valeur

L

Location (contrat de)
Location-financement
Location simple

M
Marché actif
Méthodes comptables
Monnaie de présentation

N
Neutralité
Non-compensation

O

Obligation

P

Passif
Passif courant
Passif non-courant
Performance
Permanence des méthodes
Perte de valeur
Pertinence

Prééminence de la substance sur la forme
Prix de vente net
Produits
Produits agricoles
Prudence
Provision pour charges

R

Rattachement des charges aux produits
Recherche
Réserves
Résultat net

S

Situation financière
Solvabilité
Stocks
Subventions publiques

T

Titres immobilisés
Titres de participation
Titres de placement
Trésorerie
Transparence

V

Valeur actualisée (valeur d'utilité)
Valeur comptable
Valeur d'apport
Valeur d'utilité

Valeur de marché
Valeur de réalisation
Valeur recouvrable
Valeur résiduelle

LISTE ALPHABETIQUE DES DEFINITIONS

	Termes	**Définitions**
1	Actif	Ressource contrôlée par une entité du fait d'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs.
2	Actifs biologiques	Animal ou plantes vivants (ou regroupement d'animaux ou de plantes vivants similaires
3	Actif courant	C'est un actif : - que l'entité s'attend à pouvoir réaliser, vendre ou consommer dans le cadre de son cycle d'exploitation normal ou - qui est détenu essentiellement à des fins de transactions ou pour une durée courte et que l'entité s'attend à réaliser dans les douze mois suivant la date de clôture de son exercice ou - qui constitue de la trésorerie dont l'utilisation n'est pas soumise à restriction.
4	Actifs financiers	Les actifs financiers sont définis en quatre catégories, chaque catégorie faisant l'objet de méthode d'évaluation et / ou de méthode de comptabilisation différentes (évaluation à la juste valeur ou au coût amorti, imputation des écarts d'évaluation en capitaux propres ou en résultat) : - actifs (ou passifs) financiers détenus à des fins de transaction, - placements détenus jusqu'à leur échéance, - prêts et créances émis par l'entreprise, - actifs financiers disponibles à la vente
5	Actif non-courant	C'est un actif : - qui est destiné à être utilisé de manière continuelle pour les besoins des activités de l'entité, tels les immobilisations corporelles ou incorporelles ou - qui sont détenus à des fins de placement à long terme ou que l'entité n'a pas l'intention de réaliser dans les douze mois suivant la date de clôture de son exercice.
6	Activité ordinaire	Toute activité engagée par une entité dans le cadre de ses affaires ainsi que les activités liées à titre accessoire ou dans le prolongement ou résultant de ces activités.
7	Amortissement	Répartition systématique du montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité estimée, selon un plan d'amortissement et en tenant compte de la valeur résiduelle probable de l'actif à l'issue de cette durée.
8	Annexe des états financiers	Un des documents composant les états financiers. Il comporte des informations, des explications ou des commentaires d'importance significative et utiles aux utilisateurs des états financiers sur leur base d'établissement, les méthodes comptables spécifiques utilisées et sur les autres documents constituant les états financiers. Sa présentation est organisée de façon systématique.
9	Avantage économique futur	Potentiel à contribuer, directement ou indirectement, à des flux de trésorerie et d'équivalents de trésorerie au bénéfice de l'entreprise..
10	Bilan	Etat récapitulatif des actifs, des passifs (externes = dettes) et des capitaux propres de l'entité à la date de clôture des comptes.
11	Capital	Apports (externes) des participants aux capitaux propres de l'entité. Ils sont réalisés en numéraires ou en nature.

12	Capitaux propres	Intérêt résiduel des participants aux capitaux propres de l'entité dans ses actifs après déduction de ses passifs (externes).
13	Charges	Diminutions d'avantages économiques au cours de l'exercice sous forme de consommations, de sorties ou diminutions d'actifs ou de survenance de passifs. Elles ont pour effet de diminuer les capitaux propres autrement que par des distributions aux participants aux capitaux propres.
14	Comparabilité	Qualité de l'information lorsqu'elle est établie et présentée dans le respect de la permanence des méthodes et permet à son utilisateur de faire des comparaisons significatives dans le temps et entre entités.
15	Comptabilisation	Processus qui consiste à incorporer au bilan ou au compte de résultat un élément satisfaisant aux définitions et aux critères de comptabilisation. Les critères de comptabilisation à satisfaire conjointement sont les suivants : - il est probable que tout avantage économique futur lié à cet élément ira à l'entité ou en proviendra, et - l'élément a un coût ou une valeur qui peut être évalué de façon fiable.
16	Comptabilité d'exercice	Les effets des transactions et autres événements sont constatés à la date de survenance de ces transactions ou événements.
17	Compte de résultat	Etat récapitulatif des charges et des produits réalisés par l'entité au cours de la période considérée. Par différence, il fait apparaître le résultat net de la période.
18	Continuité d'exploitation	Situation normale de l'entité selon laquelle elle est présumée n'avoir ni l'intention, ni la nécessité de mettre fin à ses activités ou de les réduire de façon importante dans un avenir prévisible.
19	Contrôle d'un actif	Pouvoir d'obtenir les avantages économiques futurs procurés par cet actif.
20	Convention de l'entité	L'entité comptable est considérée comme autonome et distincte de la ou des personnes des participants à ses capitaux propres. Ses états financiers prennent en compte uniquement l'effet de ses propres transactions et des seuls événements qui la concernent.
21	Coût	Montant de trésorerie payé ou juste valeur de toute autre contrepartie donnée pour acquérir un élément, à la date de son acquisition/production.
22	Coût actuel	Montant de trésorerie qu'il faudrait payer si le même actif ou un actif équivalent était acquis actuellement. Montant non actualisé de trésorerie qui serait nécessaire pour régler une obligation actuellement.
23	Coût d'acquisition	Prix d'achat résultant de l'accord des parties à la date de la transaction, majoré des droits de douane et autres taxes fiscales non récupérables par l'entité auprès de l'administration fiscale ainsi que des frais accessoires directement attribuables pour obtenir le contrôle de l'élément et sa mise en état d'utilisation. Les réductions commerciales et autres éléments similaires sont déduits pour obtenir le coût d'acquisition.
24	Coût amorti	Le coût amorti d'un actif ou d'un passif financier est le montant auquel l'actif ou le passif financier a été évalué lors de sa comptabilisation initiale, 22. diminué des remboursements en principal, 23. majoré ou diminué de l'amortissement cumulé de toute différence entre ce montant initial et le montant à l'échéance, 24. et diminué éventuellement de toute réduction pour dépréciation (perte de valeur) ou non recouvrabilité.

25	Coût de production	Coût d'acquisition des consommations de matières et de services utilisées pour la production de l'élément, majoré des autres coûts engagés par l'entité au cours des opérations de production pour amener cet élément dans l'état et à l'endroit où il se trouve, c'est-à-dire les charges directes de production ainsi que les charges indirectes raisonnablement rattachables à sa production.
26	Coût (frais) du point de vente	Les coûts (ou frais) du point de vente comprennent les commissions aux intermédiaires et aux négociants, les montants prélevés par les agences réglementaires, les foires et les marchés ainsi que les droits et taxes de transfert. Les coûts du point de vente excluent les coûts de transport et les autres frais nécessaires à la mise des actifs sur le marché.
27	Coût historique	Montant de trésorerie payé ou juste valeur de la contrepartie donnée pour acquérir un actif, à la date de son acquisition ou de sa production. Montant des produits reçus en échange de l'obligation ou montant de trésorerie que l'on s'attend à verser pour éteindre le passif dans le cours normal de l'activité.
28	Cycle d'exploitation	Période s'écoulant entre l'acquisition des matières premières, ou des marchandises, entrant dans le processus d'exploitation et leur réalisation sous forme de trésorerie.
29	Développement	Application des résultats de la recherche ou d'autres connaissances à un plan ou un modèle en vue de la production de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou substantiellement améliorés, avant le commencement de leur production commerciale ou de leur utilisation.
30°	Différences temporelles	Différences entre la valeur comptable d'un actif ou d'un passif au bilan et sa base fiscale. Les différences temporelles peuvent être : - des différences temporelles imposables, ou - des différences temporelles déductibles. Elles généreront des montants respectivement imposables et déductibles dans la détermination du bénéfice imposable (ou de la perte fiscale) d'exercices futurs lorsque la valeur comptable de l'actif ou du passif sera recouvrée ou réglée.
31	Durée d'utilité	La durée d'utilité est : - soit la période pendant laquelle l'entité s'attend à utiliser un actif amortissable - soit le nombre d'unités de production ou d'unités similaires que l'entité s'attend à obtenir de l'actif considéré.
32	Durée de vie économique	La durée de vie économique est : - soit la période attendue d'utilisation économique d'un actif par un ou plusieurs utilisateurs - soit le nombre d'unités de production ou d'unités similaires attendues de l'utilisation d'un actif par un ou plusieurs utilisateurs.
33	Ecart d'acquisition (ou goodwill)	Tout excédent du coût d'acquisition sur la part d'intérêts de l'acquéreur dans la juste valeur des actifs et passifs identifiables acquis, à la date de l'opération d'échange
34	Ecart de change	Ecart provenant de la conversion d'un même nombre d'unités d'une monnaie étrangère dans la monnaie de présentation des états financiers, à des cours de change différents.
35	Eléments extraordinaires	Produits ou charges résultant de circonstances exceptionnelles et correspondant à des cas de force majeure comme par exemple une expropriation ou une catastrophe naturelle imprévisibles. La nature et le

		montant de chaque élément extraordinaire sont indiqués séparément dans les états financiers.
36	Erreurs fondamentales	Erreurs découvertes pendant l'exercice en cours et qui sont d'une telle importance que les états financiers d'un ou plusieurs exercices antérieurs ne peuvent plus être considérés comme donnant une image fidèle à la date de leur publication.
37	Etats financiers	Ensemble complet et indissociable des documents comptables et financiers permettant de donner une image fidèle de la situation financière, de la performance et de la variation de la situation de l'entité à la date de clôture des comptes. Ils comprennent : - un bilan - un compte de résultat - un tableau des variations des capitaux propres - un tableau des flux de trésorerie - une annexe.
38	Evaluation	Processus consistant à déterminer les montants monétaires auxquels les éléments des états financiers sont comptabilisés et inscrits au bilan et au compte de résultat. Elle intervient lors de la comptabilisation initiale et, postérieurement à cette comptabilisation, au moins à chaque établissement des états financiers.
39	Evénements survenant après la date de clôture	Evénements, tant favorables que défavorables, qui se produisent entre la date de clôture et la date à laquelle la publication des états financiers est autorisée. On distingue deux types d'événements : - ceux qui contribuent à confirmer des circonstances qui existaient à la date de clôture et - ceux qui indiquent des circonstances apparues postérieurement à la date de clôture.
40	Fait générateur d'obligation	Evénement qui crée une obligation juridique ou implicite qui ne laisse pas à l'entité d'autre solution réaliste que d'éteindre cette obligation.
41	Fiabilité	Qualité de l'information lorsqu'elle est exempte d'erreur et de préjugé significatifs et que les utilisateurs peuvent lui faire confiance pour présenter une image fidèle de ce qu'elle est censée présenter ou de ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir représenter.
42	Fonds commercial	Eléments incorporels du fonds de commerce (y compris le droit au bail) qui ne font pas l'objet d'une évaluation et d'une comptabilisation séparées au bilan et qui concourent au maintien ou au développement du potentiel d'activité de l'entité.
43	Fusion	Une fusion est en général une opération entre deux sociétés, dans laquelle : - les actifs et les passifs d'une société sont transférés à l'autre société et la première société est dissoute, ou - les actifs et les passifs des deux sociétés sont transférés à une nouvelle société et les deux sociétés initiales sont dissoutes.
44	Image fidèle	Objectif auquel satisfont, par leur nature et leurs qualités et dans le respect des règles comptables, les états financiers de l'entité qui sont en mesure de donner des informations pertinentes sur la situation financière et la performance et la variation de la situation financière de l'entité.
45	Immobilisation corporelle	Actif corporel : - détenu par une entité pour la production, la fourniture de biens ou de services, la location ou l'utilisation à des fins administratives et - qu'elle s'attend à utiliser sur plus d'un exercice.

46	Immobilisation financière	Actif : - une créance dont le règlement doit intervenir dans un délai supérieur à un an ou - un titre ou une valeur assimilée que l'entité a décidé de conserver sur plus d'un exercice.
47	Immobilisation incorporelle	Actif non monétaire, identifiable et sans substance physique, détenu par une entité pour la production, la fourniture de biens ou de services, la location ou l'utilisation à des fins administratives.
48	Importance relative	Une information est significative si le fait de ne pas l'indiquer peut avoir une incidence sur les décisions économiques prises par les utilisateurs sur la base des états financiers.
49	Impôt différé	Montant d'impôt sur les bénéfices payable (impôt différé passif) ou recouvrable (impôt différé actif) au cours d'exercices futurs et provenant : - du décalage temporaire entre la constatation comptable d'un produit ou d'une charge et sa prise en compte dans le résultat fiscal d'un exercice ultérieur dans un avenir prévisible - des déficits fiscaux ou des crédits d'impôt reportables dans la mesure où leur imputation sur des bénéfices fiscaux ou des impôts futurs est probable dans un avenir prévisible. A la clôture de l'exercice, un actif ou un passif d'impôt différé est comptabilisé pour toutes les différences temporelles dans la mesure où ces différences donneront probablement lieu ultérieurement à une charge ou à un produit d'impôts dans un avenir prévisible.
50	Indépendance des exercices	Le résultat de chaque exercice est indépendant de celui qui le précède et de celui qui le suit. Pour sa détermination, il convient donc de lui imputer les transactions et les événements qui lui sont propres, et ceux-là seulement.
51	Instrument financier	Tout contrat qui donne lieu à la fois à un actif financier d'une entité et à un passif financier ou à un instrument de capitaux propres d'une autre entité
52	Instruments financiers dérivés (ou instrument de trésorerie)	Instruments financiers tels que les options, les contrats à terme (de gré à gré ou normalisé) et les swaps de taux d'intérêt et de devises qui engendrent des droits et des obligations qui ont pour effet de transférer entre les parties à l'instrument un ou plusieurs des risques inhérents à un instrument financier primaire sous-jacent. Les instruments dérivés ne donnent pas lieu à un transfert de l'instrument financier primaire sous-jacent au moment de la prise d'effet du contrat, et il n'y a pas nécessairement transfert à l'échéance du contrat.
53	Instruments financiers primaires	Instruments tels que les créances, les dettes et les titres de capitaux propres qui ne sont pas des instruments financiers dérivés.
54	Intelligibilité	Qualité d'une information lorsqu'elle est facilement compréhensible par tout utilisateur ayant une connaissance raisonnable des affaires et des activités économiques et de la comptabilité et ayant la volonté d'étudier l'information d'une façon raisonnablement diligente.
55	Inventaire	Ensemble des opérations consistant à relever, en nature, en quantité et en valeur, tous les actifs et passifs de l'entité à la date d'inventaire, sur la base de contrôles physiques et de recensements de pièces justificatives et au moins une fois tous les douze mois (généralement à la clôture de l'exercice).
56	Juste valeur	Montant pour lequel un actif pourrait être échangé ou un passif éteint

		entre parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.
57	Location (contrat de)	Accord par lequel le bailleur cède au preneur, pour une période déterminée, le droit d'utilisation d'un actif en échange d'un paiement ou d'une série de paiements.
58	Location-financement	Contrat de location ayant pour effet de transférer au preneur la quasi totalité des risques et avantages inhérents à la propriété d'un actif. Le transfert de propriété peut intervenir ou non en fin de contrat.
59	Location simple	Tout contrat de location autre qu'un contrat de location-financement.
60	Marché actif	Marché pour lequel sont réunies les conditions ci-après : - les éléments négociés sur ce marché sont homogènes - on peut normalement trouver à tout moment des acheteurs et des vendeurs consentants et - les prix sont mis à la disposition du public.
61	Méthodes comptables	Conventions comptables de base, caractéristiques qualitatives, principes comptables fondamentaux ainsi que règles, pratiques et procédures spécifiques appliquées par une entité pour établir et présenter ses états financiers.
62	Monnaie de présentation	Monnaie utilisée pour présenter les états financiers.
63	Neutralité	L'information comptable doit être neutre ; elle ne doit pas faire l'objet de parti pris ou aboutir à des données tendancieuses et des résultats prédéterminés.
64	Non-compensation	La compensation entre éléments d'actif et éléments de passif au bilan, ou entre éléments de charges et éléments de produits dans le compte de résultat, n'est pas autorisée, sauf dans les cas où elle est imposée ou autorisée par le présent système comptable.
65	Obligation	Devoir ou responsabilité pour l'entité d'agir ou de faire quelque chose d'une certaine façon. Les obligations peuvent être juridiquement exécutoires en conséquence d'un contrat irrévocable ou d'une disposition statutaire. C'est normalement le cas, par exemple, pour les montants payables au titre des biens et services reçus. Des obligations naissent également de la pratique commerciale normale, des usages et du désir de conserver de bonnes relations d'affaires ou d'agir de façon équitable.
66	Passif	Obligation actuelle de l'entité résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques.
67	Passif courant	C'est un passif : - que l'entité s'attend à éteindre dans le cadre de son cycle d'exploitation normal ou - dont le règlement doit intervenir dans les douze mois suivant la date de clôture de son exercice.
68	Passif non courant	Le passif non courant comprend tous les éléments de passif qui ne constituent pas des passifs courants.
69	Performance	Elle est présentée dans le compte de résultat de l'entité par la relation entre les produits et les charges.
70	Permanence des méthodes	D'un arrêté des comptes à l'autre, es méthodes comptables sont appliquées de manière identique à l'évaluation des éléments et à la présentation des informations pour assurer la cohérence et la comparabilité de ces informations au cours des périodes successives. Toute exception à ce principe ne peut être justifiée que par la recherche d'une meilleure information ou par un changement de la réglementation.

71	Perte de valeur	Montant de l'excédent de la valeur comptable d'un actif sur sa valeur recouvrable.
72	Pertinence	Qualité de l'information lorsqu'elle peut influencer les décisions économiques des utilisateurs en les aidant à évaluer des événements passés, présents ou futurs ou en confirmant ou corrigeant leurs évaluations passées.
73	Prééminence de la substance sur la forme	Les transactions et autres événements sont comptabilisés et présentés dans les états financiers conformément à leur substance et à leur réalité économique et non pas seulement selon leur forme juridique.
74	Prix de vente net	Montant qui peut être obtenu de la vente d'un actif lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes, diminué des coûts de sortie.

75	Produits	Accroissements d'avantages économiques au cours de l'exercice sous forme d'entrées ou d'accroissements d'actifs ou de diminutions de passifs. Ils ont pour effet d'augmenter les capitaux propres autrement que par des augmentations provenant des apports des participants aux capitaux propres.
76	Produit agricole	Produit récolté des actifs biologiques de l'entité.
77	Prudence	Prise en compte d'un degré raisonnable de précaution dans l'exercice des jugements nécessaires pour préparer les estimations dans des conditions d'incertitude, de sorte que les actifs ou les produits ne soient pas surévalués et que les passifs ou les charges ne soient pas sous-évalués.
78	Provision pour charges	Passif dont l'échéance ou le montant sont incertains.
79	Rattachement des charges aux produits	Processus selon lequel les charges sont comptabilisées au compte de résultat sur la base d'une association directe entre les coûts encourus et l'obtention d'éléments spécifiques de produits. Il implique la comptabilisation simultanée ou combinée de produits et de charges qui résultent directement et conjointement des mêmes transactions ou autres événements ; par exemple, les diverses composantes des charges qui constituent le coût de revient des produits vendus sont comptabilisées en même temps que le produit résultant de la vente des biens. Cependant, l'application du concept de rattachement n'autorise pas à comptabiliser à au bilan des éléments qui ne satisfont pas à la définition d'actifs ou de passifs.
80	Recherche	Investigation originale et programmée entreprise en vue d'acquérir une compréhension et des connaissances scientifiques ou techniques nouvelles.
81	Réserves	Parts de résultats nets conservées par l'entité.
82	Résultat net de l'exercice	Il est égal à la différence entre le total des produits et le total des charges de cet exercice. Il correspond à un bénéfice (ou profit) en cas d'excédent des produits sur les charges et à une perte dans le cas contraire.
83	Situation financière	Elle est présentée par le bilan dans la relation des actifs avec les passifs (externes) et les capitaux propres.
84	Solvabilité	Disponibilités de trésorerie à plus long terme pour satisfaire aux engagements financiers lorsqu'ils arriveront à échéance.
85	Stocks	Actifs : - détenus pour être vendus dans le cours normal de l'activité, ou - en cours de production pour une telle vente - sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans le processus de production ou de prestations de services. Les stocks englobent les biens acquis et détenus pour la revente, y compris par exemple les marchandises achetées par un détaillant et détenues pour la revente, ou les terrains ou autres biens immobiliers détenus pour la revente. Ils englobent également les produits finis ou les travaux encours produits par l'entité et comprennent les matières premières et fournitures en attente d'utilisation dans le processus de production. Dans le cas d'un prestataire de services, les stocks incluent le coût du service pour lequel l'entité n'a pas encore comptabilisé les produits correspondants.

	Stocks (suite)	Nota : 1. Les emballages sont classés sous l'une ou l'autre des catégories selon leur degré d'élaboration et leur origine. 2. Les biens pour lesquels une décision d'immobilisation a été prise ne figurent pas dans les stocks mais dans les immobilisations.
86	Subventions publiques	Aides publiques prenant la forme de transferts de ressources à une entité pour compenser des coûts supportés ou à supporter par le bénéficiaire en échange du fait qu'il s'est conformé ou se conformera à certaines conditions liées à ses activités.
87	Titres immobilisés	Titres autres que les titres de participation, que l'entité a l'intention de conserver durablement ou qu'elle n'a pas la possibilité de revendre à bref délai.
88	Titres de participation	Titres dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'entité, notamment parce qu'elle lui permet d'exercer une influence sur l'entité dont les titres sont détenus ou d'en avoir le contrôle.
89	Titres de placement	Titres acquis pour être recédés à brève échéance avec l'espoir d'un gain en rendement ou en capital.
90	Trésorerie	Fonds en caisse et dépôts à vue.
91	Transparence	La transparence correspond à la création d'un environnement dans lequel l'information sur les conditions, les décisions et les actions est rendue accessible, visible et compréhensible pour tous les acteurs du marché. La fourniture d'une information transparente et utile sur les acteurs du marché financier et leurs opérations est essentielle à l'existence d'un marché financier discipliné et dynamique.
92	Valeur actualisée	Estimation actuelle de la valeur actualisée des flux futurs de trésorerie dans le cours normal de l'activité.
93	Valeur comptable	Montant pour lequel un actif est comptabilisé au bilan après déduction du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur relatifs à cet actif.
94	Valeur d'apport	Valeur qui sert de base au calcul de la rémunération des apporteurs
95	Valeur d'utilité	Valeur actualisée des flux de trésorerie futurs estimés attendus de l'utilisation continue d'un actif et de sa sortie à la fin de sa durée d'utilité.
96	Valeur de marché	Montant qui peut être obtenu pour la vente d'un titre de placement sur un marché actif ou montant à payer pour son acquisition.
97	Valeur de réalisation	Montant de trésorerie qui pourrait être obtenu actuellement en vendant l'actif lors d'une sortie volontaire.
98	Valeur recouvrable	Valeur la plus élevée entre le prix de vente net d'un actif et sa valeur d'utilité.
99	Valeur résiduelle	Montant net qu'une entité s'attend à obtenir pour un actif à la fin de sa durée d'utilité après déduction des coûts de sortie attendus.

ANNEXE 4

COMPTABILITE SIMPLIFIEE APPLICABLE AUX TPE

Conformément à l'article 3 du présent règlement, les petites entités dont les caractéristiques sont définies par les autorités compétentes ont la possibilité d'utiliser un système comptable simplifié, fondé sur leurs encaissements et leurs décaissements, et dénommé comptabilité de trésorerie.

Suivi des opérations en cours d'exercice

Tout au long de l'exercice, les entités soumises à une comptabilité simplifiée sont tenues à l'obligation d'enregistrer de façon systématique et fiable leurs recettes et leurs dépenses.

La fiabilité de ces enregistrements est liée :

- à l'existence d'un support régulièrement tenu : journal de trésorerie (journal unique, ou journal des dépenses et journal des recettes)
- à la conservation, en appui des enregistrements sur le ou les journaux de trésorerie, des pièces justificatives d'origine interne ou externe.

La trésorerie correspond à l'ensemble des avoirs de l'entreprise en caisse d'une part (billets, pièces…) et en banque ou établissement assimilé d'autre part.

Le mode d'enregistrement des opérations de recettes et dépenses au cours de l'exercice sur le ou les livres de trésorerie doivent permettre de distinguer ces opérations :

- selon le compte de trésorerie concerné (banque, caisse). Il est généralement ouvert un journal par compte de trésorerie (ou deux, dans le cas où l'organisation de l'entreprise nécessite l'ouverture d'un journal des recettes et d'un journal des dépenses).
- selon les natures d'opérations.

Les natures d'opérations qui doivent être distinguées sont fonction des activités de l'entité et des besoins en information de gestion de son responsable.

Cette distinction doit porter au minimum sur les opérations suivantes :

- Retraits personnels de fonds ou versements complémentaires de capital effectués par l'exploitant,
- Achats de marchandises destinées à la revente en état,
- Autres charges (frais de personnel, impôts, frais administratifs et de gestion, achats de fournitures et autres consommables),
- Recettes sur ventes et prestations de service
- Autres recettes (subventions, dons…),
- Virements de fonds dans le cas où il existerait au moins deux comptes de trésorerie (dépôts ou retraits d'espèces en banque par exemple).
- Achats d'immobilisations
- Emprunts et cessions

Principes des corrections de fin d'exercice

En fin d'exercice, et uniquement si les montants concernés sont significatifs, le responsable de l'entité doit procéder à un inventaire extra-comptable de chacun des quatre éléments suivants :

- le montant des créances et des dettes d'exploitation, dans le cas où les ventes et les achats ne feraient pas l'objet d'un règlement au comptant,
- le montant des stocks (produits finis, matières premières, consommables…) et des travaux en cours,
- le montant des immobilisations acquises ou cédées au cours de l'exercice,
- le montant des emprunts souscrits ou remboursés au cours de l'exercice.

Les états récapitulatifs de ces inventaires doivent être conservés en tant que pièce justificative de la comptabilité de l'entité.

Un inventaire des créances et des dettes d'exploitations ou un inventaire des stocks n'est nécessaire que lorsque les variations entre le début et la fin de l'exercice de ces éléments représentent des montants significatifs.

Les entités possédant des immobilisations doivent tenir un registre des immobilisations indiquant pour chaque immobilisation la date d'acquisition, le montant de l'acquisition, la durée présumée d'utilisation et la date de cession. Chaque immobilisation doit faire l'objet d'un tableau d'amortissement (calcul basé sur un amortissement linéaire, par exercice, sans prorata temporis).

L'inventaire des stocks doit être effectué par nature, en quantités et en valeur, selon des modalités qui doivent pouvoir être justifiées.

Un tableau d'amortissement des emprunts doit également être établi. Ce tableau doit faire apparaître pour chaque exercice le montant du capital et le montant des intérêts remboursés

En conséquence, l'entreprise procède, le cas échéant, aux calculs suivants à la clôture de chaque exercice :

- calcul de la variation des en cours des créances et dettes d'exploitation entre le début et la fin de l'exercice,
- calcul de la variation des stocks et travaux en cours entre le début et la fin de l'exercice
- calcul de la dotation aux amortissements de l'exercice relatifs aux immobilisations existant à la clôture de l'exercice (immobilisations acquises au cours de l'exercice ou des exercices antérieurs)
- calcul des plus ou moins values dégagées au titre des cessions d'immobilisations de l'exercice (prix de cession diminué de la valeur nette comptable en début d'exercice de l'immobilisation concernée)
- calcul de la variation des en cours d'emprunts entre le début et la fin de l'exercice et détermination des frais financiers réglés au .cours de l'exercice.

Etats financiers annuels

Contrôles de fin d'exercice

En fin d'exercice, il convient de vérifier :

- la concordance entre le solde final du compte caisse et le montant réellement disponible en caisse,
- l'égalité entre le solde final du compte banque et le solde figurant sur le relevé bancaire à la date de clôture de l'exercice, corrigé éventuellement des opérations de rapprochement.
- L'absence de suspens au niveau des opérations de virement de fonds.

Détermination du résultat :

Le résultat de l'exercice est présenté dans les états financiers sous forme d'un tableau et est déterminé de la façon suivante :

+ Recettes sur activités (après déduction des apports de l'exploitant)
- Dépenses sur charges d'activité (hors prélèvement de l'exploitant)
+/- variations des en cours dettes et créances d'exploitation **(si significatifs)**
+/- variations entre stock d'ouverture et stocks de clôture **(si significatifs)**
+/- corrections relatives aux immobilisations **(si significatifs)** :
+/- corrections relatives aux emprunts **(si significatifs)**
= RESULTAT DE L'EXERCICE

Présentation des états financiers

Les états financiers annuels qui doivent être établis par les entités soumises à une comptabilité de trésorerie sont constitués d'une situation de fin d'exercice, d'un compte de résultat de l'exercice, et d'un état de variation de l'avoir net relatif à l'exercice, (ces deux derniers états pouvant être présentés en un seul tableau).

Ces états financiers sont présentés sur un feuillet unique et comporte au minimum les rubriques suivantes :

SITUATION EN FIN D'EXERCICE

ACTIF	**Montant**	**PASSIF**	**Montant**
Caisse	…….	Capital	…….
Banque (en + ou en -)	…….	Résultat de l'exercice (en + ou en -)	…….
TOTAL ACTIF		TOTAL PASSIF	

Une ou plusieurs des rubriques suivantes doivent, le cas échéant, figurer également sur la situation de fin d'exercice si elles correspondent à des montants significatifs :

SITUATION EN FIN D'EXERCICE

ACTIF	**Montant**	**PASSIF**	**Montant**
Immobilisations	…….	Capital	…….…….
Stocks	…….	Résultat de l'exercice	…… …….
Créances d'exploitation	…….	(en+ou en -)	
Caisse	…….	Sous-total	…….…….
Banque (en + ou en -)	…… …….	Emprunts	
		Dettes d'exploitation	…… …….
TOTAL ACTIF		TOTAL PASSIF	

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES	Montant
Recettes sur ventes ou prestations de services	……..
Autres recettes sur activités	……..
TOTAL DES RECETTES SUR PRODUITS	……..
Dépenses sur achats	
Autres dépenses sur activités	……..
TOTAL DEPENSES SUR CHARGES	……..
SOLDE : (RECETTES – DEPENSES) DE L'EXERCICE (A)	……..
Variation des créances d'exploitation N / N-1	
Variation des dettes d'exploitation N / N-1	
Variation des stocks N / N-1	
Corrections relatives aux emprunts	
Corrections relatives aux immobilisations	
RESULTAT DE L'EXERCICE	……..

D'autres rubriques peuvent éventuellement figurer au compte de résultat : charges de personnel, impôts et taxes, charges calculées d'amortissement, charges financières.

VARIATION DE LA TRESORERIE AU COURS DE L'EXERCICE

RUBRIQUES	Montant
Trésorerie nette à l'ouverture de l'exercice	
Trésorerie nette à la clôture de l'exercice	……..
TRESORERIE : AUGMENTATION (+) ou DIMINUTION (-)	
Provenant de :	
- Apport net (+) ou retrait net (-) de l'exploitant	
- Solde (recettes – dépenses) de l'exercice (A)	
- Autres mouvements de trésorerie hors activités	
TRESORERIE : AUGMENTATION (+) ou DIMINUTION (-)	